



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 000/03.2021

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. **000/2017** și reînregistrată sub
nr. **000/2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **Y** prin adresa nr. **000/2021** înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **000/2021** cu privire la îndeplinirea condițiilor de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulate de persoana fizică **X**, reprezentată legal de **1** în calitate de mandatar, conform procurii speciale autentificată la notariat sub nr. **000/2017**, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2016*, emisă în baza *Raportului de verificare fiscală nr. 000/2016* de către **Y** din cadrul A.N.A.F., având ca obiect suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe venit;
- **000 lei** accesorii aferente impozitului pe venit.

Prin Decizia nr. **000/2017**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus:

*"Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2016, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2016 de către **Y** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:*

- **000 lei** impozit pe venit;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii".

Prin Încheierea penală nr. **000/2019** în dosarul nr. **000/2019**, definitivă, Judecătorul de Cameră Preliminară, analizând plângerea înregistrată pe rolul Tribunalului I la data de **00.00.2018** sub nr. **000/2019** formulată de ANAF împotriva soluției de clasare dispuse prin Ordonanța emisă în data de **00.00.2019** în dosarul nr. **000/2017** al Parchetului de pe lângă Tribunalul I din data de **00.00.2019**, a dispus respingerea plângerii ANAF ca nefondată și, pe cale de consecință, menținerea soluției de netrimitere în judecată.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(5) lit.c) și art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, coroborat cu pct.14.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de persoana fizică **X**.

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2016, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2016 de către Y, pentru următoarele considerente:

Persoana fizică **X** consideră incorectă aplicarea prevederilor Codului de procedură fiscală valabil începând cu 01.01.2016 aprobat prin Legea nr. 207/2015, în condițiile în care, în speță, sunt aplicabile dispozițiile prevăzute de OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fapt ce afectează constatările fiscale pentru perioada **00.00.2011 - 00.00.2011**.

De asemenea, referitor la procedura aplicabilă pentru efectuarea verificării fiscale, persoana fizică consideră incorectă aplicarea prevederilor Ordinului Președintelui ANAF nr. 3733/2015 dat în aplicarea Codului de procedură fiscală valabil în 2016 aprobat prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care aplicabile perioadei supuse verificării fiscale sunt prevederile HG nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în 2011, fapt ce afectează constatările fiscale în ceea ce privește baza impozabilă ajustată stabilită prin metode indirecte. În perioada supusă verificării fiscale, respectiv **00.00.2011 - 00.00.2011**, nu pot fi valabile prevederi legale privind baza impozabilă a căror dată de apariție este ulterioară și, totodată a căror aplicabilitate intervine ulterior, fără încălcarea *principiului neretroactivității legii*.

Persoana fizică precizează că organele de verificare fiscală nu au respectat dreptul acesteia de a fi ascultată și de a prezenta documente doveditoare ale stării fiscale personale întrucât, în manifestarea "rolului activ" echipa de verificare fiscală a procedat doar la solicitarea informațiilor pe care le deținea persoana fizică și la comunicarea constatrilor, fără să se preocupe de verificarea/analizarea acestora sau de obținerea altora conform prevederilor art. 139 lit. b), c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală deși, în susținerea afirmațiilor privind natura cadoului primit (bani, cocosei din aur, bijuterii,etc) de la bunici/părinți și a faptului că bunicul acesteia a plătit cu libertatea sa deținerea acestor bunuri, a făcut demersurile necesare pentru obținerea de documente doveditoare de la diverse institutii publice pe care nu le-a putut obține în timpul verificărilor fiscale.

Referitor la baza impozabilă, persoana fizică verificată menționează că organele de verificare fiscală au majorat-o nejustificat, cu suma de **000 lei** care reprezintă cheltuieli cu taxe notariale achitate cu prilejul achiziționării de bunuri imobile și taxa pentru servicii de publicitate imobiliară, invocând în speță aplicabilitatea prevederilor art. 7 alin. (4) din HG nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate.

De asemenea, persoana fizică precizează că decizia de a achiziționa ocazional un activ imobiliar (teren) și un bun mobil (mașina) din cadoul moștenit de la bunici/părinți, în valoare totală de **000 lei** (conform contractelor de vânzare cumparare) a determinat stabilirea de către organele de verificare fiscală a unui impozit pe venit, fără ca legiutorul să fi prevăzut în Codul fiscal aplicabil în 2011, respectiv Legea nr. 571/2003 obligația de a declara voluntar contravaloarea cadourilor primite de la rude (bunici, părinți, etc.) astfel încât nu era obligată la plata unui impozit aferent acestora.

În raportul de verificare fiscală sau decizia de impunere nu este indicată prevederea legală de instituire a vreunei obligații declarative și de plată în sarcina sa, fiind invocat exclusiv art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la stabilirea datei scadenței impozitului pe venit stabilit suplimentar, persoana fizică arată că organele de verificare fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art. 173, art. 174 și art. 175 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în mod eronat cu consecința majorării nejustificate a accesoriilor întrucât, în speță, sunt aplicabile prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu cele ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Persoana fizică contestatară precizează că decizia de impunere cuprinde sume reprezentând accesorii calculate fără înscrierea bazei legale pentru stabilirea acestora, respectiv nu sunt motivate în drept

încălcându-se dispozițiile legale privind valabilitatea acestora prevăzute la art. 46 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele menționate în contestația formulată, persoana fizică **X** solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. **000/2016**, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2016** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de **000 lei** și accesorii aferente în sumă de **000 lei**.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. 000 încheiat la data de 00.00.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2016, organele de verificare fiscală din cadrul Y, au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare, pentru anul 2011 diferența dintre venitul estimat și venitul declarat de persoana fizică **X** a fost mai mare cu 10% din veniturile declarate și totodată mai mare sau egală cu valoarea de **000 lei** și, conform prevederilor art. 109¹ alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fapt pentru care, organele de verificare fiscală au procedat la continuarea verificărilor fiscale, precum și la comunicarea avizului de verificare persoanei fizice care a făcut obiectul verificării fiscale prealabile documentare, pentru perioada **00.00.2011 - 00.00.2011**.

La solicitarea organelor de verificare fiscală, persoana fizică **X** a transmis Declarația de patrimoniu și venituri pentru anul 2011, înregistrată sub nr. **000/2016**, în care a declarat că a beneficiat de o intrare de fonduri sub formă de numerar reprezentând "*dar de la părinți/bunici*" în sumă de **000 lei**, fără să prezinte în acest sens documente justificative, date de identificare ale părinților/bunicilor, data concretă când a intrat în posesia sumei, și nici alte informații suplimentare care să confere celor afirmate prezumția de veridicitate.

Din analiza informațiilor comunicate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală nu au putut identifica sursa fondurilor utilizate (rezultate din valorificarea metalului prețios-aur) concretizate în sume de bani încasate din înstrăinarea în anul 2010 a cantității de aproximativ 4,200 kg aur în Turcia, astfel încât au constatat că informațiile prezentate nu au caracter de veridicitate.

Astfel, în perioada verificată, organele de verificare fiscală au identificat o serie de operațiuni de cumpărare bunuri imobile efectuate de persoana fizică verificată, în baza contractului de vânzare-cumpărare

autentificat sub nr. **000/2011**, iar prețul de achiziție al acestor bunuri imobile în cuantum de **000 lei** a fost plătit în întregime anterior autentificării contractului de vânzare- cumpărare. Aferent, acestei tranzacții, persoana fizică verificată, **X** a achitat onorariu notarial în sumă de **000 lei** și taxa pentru serviciile de publicitate imobiliară în sumă de **000 lei**.

Totodată, din analiza informațiilor obținute, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** a dobândit în perioada **00.00.2011 - 00.00.2011** și un bun mobil, respectiv un autoturism marca BMWX5 în valoare de **000 lei**.

În vederea stabilirii bazei impozabile ajustate prin metode indirecte, organele de verificare fiscală au utilizat metoda sursei și utilizării fondului, conform prevederilor art. 36 lit. a), art. 37 alin. (2) lit. a) și art. 38 din OPANAF nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării.

Astfel, organele de verificare fiscală, în urma verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, au constatat faptul că aceasta a utilizat în anul 2011, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau neimpozabile identificate în cuantum de **000 lei**, reprezentând operațiuni de cumpărare de bunuri mobile și imobile și au stabilit suplimentar în sarcina persoanei fizice pentru perioada verificată un impozit pe venit de plată în sumă de **000 lei**.

Totodată, echipa de verificare fiscală a calculat pentru diferența de impozit pe venit în sumă de **000 lei**, dobânzi aferente impozitului pe venit în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de **000 lei**, pentru perioada **00.00.2012 - 00.00.2016**.

De asemenea, organele de verificare fiscală din cadrul **Z** au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul **I**, Sesizarea penală nr. **000/2016**, împotriva persoanei fizice **X**, prin care au transmis constatările din Procesul Verbal nr. **000/2016**, constatări ce se regăsesc și în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2016**, în vederea întreprinderii cercetărilor pentru a se constata existența sau inexistența elementelor constitutive ale unei/unor infracțiuni prevăzute și sancționate de Codul Penal, infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, infracțiuni de spălare de bani prevăzute de Legea nr. 656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării terorismului.

III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele

existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește aspectele de ordin procedural, întrucât au fost analizate de organul de soluționare a contestației prin Decizia nr. **000/2017**, prin prezenta decizie Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea pe fondul cauzei.

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesorii aferente în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au calculat obligații fiscale în cuantumul stabilit prin actul administrativ fiscal contestat, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei și raportat la argumentele contestatarii nu rezultă o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de verificare fiscală.

În fapt, în urma verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat faptul că aceasta a utilizat în perioada **00.00.2011 - 00.00.2011**, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau neimpozabile identificate în cuantum de **000 lei**, reprezentând operațiuni de cumpărare de bunuri mobile și imobile, pentru care contestatara nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte modul în care a dobândit și deținut numerar în sumă de **000 lei**.

Urmare stabilirii bazei de impozitare ajustată, reprezentând venituri suplimentare în cuantum de **000 lei** a căror sursă nu a fost identificată, organele de verificare fiscală au stabilit suplimentar în sarcina persoanei fizice pentru perioada verificată un impozit pe venit de plată în sumă de **000 lei**.

Totodată, organele de verificare fiscală a calculat pentru diferența de impozit pe venit în sumă de **000 lei**, dobânzi aferente impozitului pe venit în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de **000 lei**, pentru perioada **00.00.2012 - 00.00.2016**.

În drept, se rețin prevederile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

coroborate cu pct.10.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei, organele de soluționare a contestațiilor, prin soluțiile pronunțate, fiind obligate să țină cont de motivarea organelor de cercetare penală cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și de concluziile expertizelor efectuate, după caz.

Este adevărat că prin Încheierea penală nr. **000/2019** în dosarul nr. **000/2019**, definitivă, Judecătorul de Cameră Preliminară a reținut că *”În acord cu cele statuate de către Parchetul de pe lângă Tribunalul I, judecătorul de cameră preliminară reține că, în cauza de față, nu a fost dovedit, dincolo de orice dubiu rezonabil, faptul că intimata X a ascuns venituri impozabile obținute în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, motiv pentru care, în mod just, s-a dat eficiență principiului în dubio pro reo”*, clasându-se, definitiv, cauza.

Însă, faptul că organele de cercetare penală au stabilit, definitiv, că persoana fizică nu a săvârșit nici una din infracțiunile pentru care au fost sesizate de organele de verificare fiscală, aceasta nu presupune că persoana fizică nu datorează, în mod automat obligațiile fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

În acest sens, organul de soluționare a contestației, va analiza fondul cauzei din punct de vedere fiscal.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art.138 alin.(10), alin.(11) și alin.(12), art.145 alin.(1) și (2) și art.146 alin.(1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

”ART. 138

(10) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(11) În cazul în care există diferențe între veniturile stabilite potrivit alin.(10) și veniturile declarate de persoana fizică, organul fiscal central solicită persoanei fizice informații și documente pentru clarificarea diferenței.

(12) Organul fiscal central apreciază asupra metodei indirecte folosite și a întinderii acesteia, în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

„ Art. 145 Raportul de verificare

(1) Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere faptic și legal.

(2) La raportul privind rezultatele verificării se anexează documentele care au stat la baza constatărilor, documentele întâlnirilor și orice alte acte care au legătură cu constatările efectuate în cauză. Documentele prezentate de persoana fizică verificată se predau organului fiscal central, sub semnătură.”

”ART. 146 Decizia de impunere

(1) Raportul prevăzut la art. 145 stă la baza emiterii deciziei de impunere sau, după caz, a unei decizii de încetare a procedurii de verificare, în cazul în care nu se ajustează baza de impozitare.[...]

(3) În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere.”,

coroborate cu prevederile art.1, art.33, art.34, art.35 și art.38 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, aplicabil la data începerii verificării fiscale, care stipulează:

”ART. 1

Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art.138 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, reprezintă ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale având ca obiect examinarea totalității drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a oricăror altor elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate.

ART. 33

În cadrul verificării situației fiscale personale, organul fiscal efectuează următoarele activități:

a) examinarea oricăror înscrisuri sau informații despre activitatea persoanei fizice verificate referitoare la intrările și ieșirile de fonduri și la creșterea sau descreșterea elementelor patrimoniale pe perioada verificată, avându-se în vedere operațiunile care au condus la stabilirea diferenței semnificative în cadrul verificării fiscale prealabile documentare, precum și, după caz, alte operațiuni care pot influența situația fiscală personală, rezultate din documentele sau informațiile puse la dispoziție de persoana fizică verificată sau obținute de organul fiscal pe parcursul efectuării verificării situației fiscale personale;

b) selectarea metodei indirecte de stabilire a veniturilor care va fi utilizată în cadrul verificării;

c) stabilirea bazei impozabile ajustate prin metode indirecte, pentru perioada verificată, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării (venituri din surse identificate și/sau din surse neidentificate);

d) stabilirea impozitului pe venit suplimentar datorat de persoana fizică pentru perioada verificată.

ART. 34 Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit se au în vedere următoarele:

a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;

b) documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;

c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;

d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;

e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.

ART. 35

La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei impozabile, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, exercitându-și dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității.

ART. 38 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:

a) determinarea valorii utilizărilor de fonduri și a surselor;

b) identificarea surselor impozabile și a celor neimpozabile;

c) identificarea surselor impozabile declarate și a celor nedeclare;

d) stabilirea venitului suplimentar din surse neidentificate, ca diferență între valoarea utilizărilor de fonduri și valoarea surselor de fonduri;

e) aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedecarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.”

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale au examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare.

Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Mai mult, conform prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată:

”ART. 79¹

Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituite a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”

Conform prevederilor legale invocate, pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, consemnând rezultatul verificărilor într-un raport scris.

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat faptul că aceasta a utilizat în perioada **00.00.2011 - 00.00.2011**, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau neimpozabile identificate în cuantum de **000 lei**, reprezentând operațiuni de cumpărare de bunuri mobile (în sumă de **000 lei**) și imobile (**000 lei** + taxe și onorariu notar în sumă de **000 lei**), pentru care contestatara nu a prezentat documente justificative din care să rezulte modul în care a dobândit și deținut numerar în sumă de **000 lei**.

Referitor la susținerea din contestație a persoanei fizice contestatara potrivit căreia *organele de verificare fiscală nu au respectat dreptul*

acesteia de a fi ascultată și de a prezenta documente doveditoare ale stării fiscale personale întrucât, în manifestarea "rolului activ" echipa de verificare fiscală a procedat doar la solicitarea informațiilor pe care le deținea persoana fizică și la comunicarea constatărilor, fără să se preocupe de verificarea/analizarea acestora sau de obținerea altora conform prevederilor art. 139 lit. b), c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală deși, în susținerea afirmațiilor privind natura cadoului primit (bani, cocosei din aur, bijuterii, etc) de la bunici/părinți și a faptului că bunicul acesteia a plătit cu libertatea sa deținerea acestor bunuri, a făcut demersurile necesare pentru obținerea de documente doveditoare de la diverse institutii publice pe care nu le-a putut obține în timpul verificărilor fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Pentru clarificarea situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au solicitat acesteia depunerea Declarației de patrimoniu și venituri pentru anul 2011, precum și informații de la:

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice **1** (pg. 4 din Raportul de verificare fiscală);
- Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară (pg. 5 din Raportul de verificare fiscală);
- Societatea Profesională Notarială **2** (pg. 5 din Raportul de verificare fiscală);
- Primăria Vidra – Serviciul Public Impozite și Taxe (pg. 6 și 7 din Raportul de verificare fiscală);
- instituții bancare (pg. 7 din Raportul de verificare fiscală);
- baza de date ANAF – FISCNET (pg. 4 din Raportul de verificare fiscală).

Urmare coroborării tuturor informațiilor, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** a dobândit în perioada **00.00.2011 - 00.00.2011** bunuri imobile în valoare totală de **000 lei** și un bun mobil, respectiv un autoturism marca BMWX5 în valoare de **000 lei**, la care se adaugă onorariu notarial în sumă de **000 lei** și taxă pentru serviciile de publicitate imobiliară în sumă de **000 lei**.

Față de cele prezentate, organul de soluționare a contestației nu va reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarii potrivit căreia *în manifestarea "rolului activ" echipa de verificare fiscală a procedat doar la solicitarea informațiilor pe care le deținea persoana fizică și la comunicarea constatărilor, fără să se preocupe de verificarea/analizarea acestora sau de obținerea altora conform prevederilor art. 139 lit. b), c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală deși, în susținerea afirmațiilor privind natura cadoului primit (bani, cocosei din aur,*

bijuterii,etc) de la bunici/părinți și a faptului că bunicul acesteia a plătit cu libertatea sa deținerea acestor bunuri, a făcut demersurile necesare pentru obținerea de documente doveditoare de la diverse institutii publice pe care nu le-a putut obține în timpul verificărilor fiscale, întrucât demersurile organelor de verificare fiscală sunt evidente.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru justificarea sursei fondurilor cu care a efectuat achizițiile, persoana fizică contestatară a prezentat în timpul verificării fiscale următoarele documente:

- certificat de deces al bunicii din partea tatălui – **3**;
- certificat de deces al bunicului din partea tatălui – **4**;
- certificat de deces al bunicului din partea mamei – **5**;
- certificat de deces al tatălui – **6**;
- cartea de identitate a contestatarei, susținând că *”bunicii (...) de etnie rromă, au dobândit și deținut în cursul vieții diferite obiecte din aur, respectiv bani și cocoșei de aur, brățări, inele, etc. Conform obiceiului țigănesc, bunicul făcând închisoare în regimul comunist din cauză că a refuzat predarea la stat a acestor bunuri din aur, bunuri care au cântărit aproximativ 4,200 kg și pe care le-am înstrăinat cu concursul concubinului meu în anul 2020 în Turcia”.*

Față de documentele prezentate și argumentele invocate, organul de soluționare a contestației reține că simpla prezentare a unor certificate de deces și susținerea că sursele de fonduri provin din valorificarea obiectelor din aur lăsate de bunicii săi, fără să prezinte documente din care să reiasă intrarea în posesia eventualei moșteniri și valorificarea acesteia nu sunt de natură să justifice proveniența sursei.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **contestația se formulează în scris și va cuprinde motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază**, iar potrivit pct. pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

”În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile

legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Mai mult, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia *“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației...este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedura fiscală (...)*”.

Totodată, prin Sentință civilă nr. 497/02.06.2020, pronunțată de Tribunalul Maramureș în dosarul nr. 2252/100/2019, instanța reține, cu privire la probarea afirmațiilor reclamantei de pe parcursul verificării fiscale, fără ca acestea să fi fost coroborate cu documente justificative/mijloace de probă:

“(...) Simpla susținere a persoanei menționate, referitoare la acordarea sumei de bani, necoroborată cu alte elemente probatorii, nu poate fi apreciată ca fiind credibile în dovedirea susținerilor respective, și (...) organul fiscal a respectat obligația de a solicita persoanei fizice prezentarea de documente justificative și clarificări relevante pentru situația sa fiscală, fiind respectat în același timp și dreptul persoanei fizice supuse verificării de a prezenta orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale, respectiv

pentru clarificarea diferenței”.

Astfel, întrucât persoana fizică contestatară nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de verificare fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit că sursele utilizate pentru achizițiile din perioada supusă verificării sunt surse neidentificate fiind impozitate potrivit legii.

Referitor la susținerea potrivit căreia *organele de verificare fiscală au majorat baza de impozitare nejustificat, cu suma de 000 lei care reprezintă cheltuieli cu taxe notariale achitate cu prilejul achiziționării de bunuri imobile și taxa pentru servicii de publicitate imobiliară, invocând în speță aplicabilitatea prevederilor art. 7 alin. (4) din HG nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate*, organul de soluționare a contestației reține că taxa și onorariu notar în sumă de **000 lei** achitate de către persoana fizică, precum și cheltuielile cu achiziția bunurilor imobile și mobile au reprezentat utilizări de fonduri, pentru care persoana fizică nu a dovedit cu documente că a beneficiat justificat de surse și nici echipa de verificare fiscală nu a identificat sursele de fonduri. Astfel, potrivit prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în verificarea situației fiscale personale, pentru perioada verificată, veniturile a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor, fapt pentru care argumentul contestatarii nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Față de cele arătate, raportat și la cele reținute privind soluția de clasare a sesizării penale nr. **000/2016**, formulată împotriva contribuabilului **X**, faptele realizate de aceasta nu întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prev. de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 16 lit. b teza a 2-a din Cod de procedură penală, nefiind evidențiat un comportament ce ar putea atrage răspunderea penală, după criteriile penale, însă într-o evaluare civilă, fiscală, comportamentul contribuabilului **X** justifică stabilirea unei sarcini fiscale, raportat la realitatea lor economică, astfel cum a fost detaliat în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2016**.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din

Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. **000/2016** pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit.

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică **X** pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, iar argumentele aduse de contestatară au fost combătute prin Decizia de soluționare nr. **000/2017**, definitivă prin neatacare, ca o consecință contestatara datorează și accesorii calculate, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. **000/2016** și pentru suma de **000 lei**, reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. **000/2016**, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2016** de către **Y** pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe venit;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... , în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL