



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 000/10.2019

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. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr. 000/2019, înregistrată sub nr. 000/2019, cu privire la îndeplinirea condițiilor de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulate de persoana fizică **X**, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare a situației fiscale personale nr. 000/2017 de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice.

Prin Decizia nr. 000/2018 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a decis:

“Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică Mircea Neșu Mărioara împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice 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.”

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul... din 2019, pronunțată în dosarul nr. 000/P/2017, definitivă prin nerecurare, s-a dispus clasarea cauzei pentru infracțiunile de evaziune fiscală și spălarea banilor, prevazute de art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și de art. 29 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 656/2002, pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru

instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării terorismului, în ceea ce privește persoana fizică X.

În concluzie, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin. (3) și art. 272 alin. (5) lit. c) 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 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de persoana fizică X pentru suma totală de 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.

I. În susținerea contestației formulată împotriva Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017, persoana fizică contestatară solicită desființarea actelor administrative atacate, în totalitate, respectiv Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale 000/2017, pentru următoarele motive:

Persoana fizică contestatară consideră că actele administrativ-fiscale contestate au fost încheiate cu încălcarea normelor de drept material și procedural aplicabile în speță, având în vedere că organele de verificare fiscală nu i-au luat în considerare fondurile deținute la data de 01.01.2011, deși aceasta a pus la dispoziția organului fiscal documente care atestau faptul că în perioada anterioară verificării fiscale aceasta împreună cu soțul său au obținut venituri din salarii, din vânzarea unor proprietăți imobiliare și din activități agricole. Aceste fonduri nu au fost luate în considerare de organele de verificare fiscală, întrucât au considerat în mod nejustificat că nu ar fi deținut aceste venituri, cum de altfel nici declarația martorului Y nu ar fi fost considerată ca probă pentru justificarea fondurilor de numerar în valoare de 000 lei.

Contestatară consideră că în acest context, este nelegal a se pretinde prezentarea unor înscrisuri doveditoare cu privire la sumele economisite în numerar, cu atât mai mult cu cât prevederile Codului de procedură fiscală recunosc, fără a ierarhiza, și valoarea probatorie a declarațiilor terților.

Contestatară susține și următoarele:

- aprecierile din raportul de verificare fiscală referitoare la motivul păstrării acestor sume în numerar, reprezintă răstălmăciri ale declarațiilor date de aceasta și de persoana fizică Y, efectuate de o manieră ilogică, precizând că motivul economisirii sumelor în numerar, inclusiv în perioada 1990-2008, a fost acela al neîncrederii în sistemul bancar.

- economisirea unor fonduri în numerar nu este contrazisă de faptul că anumite tranzacții, precum vânzarea de imobile, au presupus primirea sumelor în conturi bancare, din moment ce în aceste cazuri era necesară utilizarea serviciilor băncilor, prin prisma dorinței cumpărătorilor.

- împrejurarea de a fi economisit prin constituirea de depozite bancare, ulterior anului 2008 nu poate reprezenta nicio probă cu privire la intențiile acesteia anterioare acestui an și că forma de economisire în numerar nu ar fi fost una exclusivă, ci doar că în acest mod a fost economisită suma de 000 lei.

- referitor la faptul că nu a putut preciza care a fost valoarea fondurilor în numerar deținute la sfârșitul anilor 2011 și 2012, deși a putut indica suma deținută în numerar la începutul anului 2011, nu are nicio obligație legală de a-și ține contabilitatea veniturilor personale, mai ales a celor din economiile familiei, afirmând în acest sens că își amintește clar suma rămasă la începutul anului 2011, prin prisma cuantumului său ridicat, însă, în absența unei evidențe a cheltuirii sumelor ținute în numerar, nu este posibil să indice cât anume a rămas la finalul anului ori în 2012.

- sinceritatea declarațiilor sale ar fi fost percepută ca o dovadă contra sa, de o manieră lipsită de sens, referindu-se la corecția adusă la declarația sa inițială referitoare la încasările din vânzarea unui teren ca sursă a fondurilor de numerar deținute la 01.01.2011, afirmație corectată ulterior prin recunoașterea faptului că încasarea s-a efectuat prin transfer bancar.

- în raportul de verificare s-a omis să se ia în considerare pentru anii 2011 și 2012, o sursă importantă de venit și anume terenul în suprafață de 4 hectare (moștenire la la socrul acesteia) care a fost cultivat de aceasta în permanență, începând cu anul 1990 și a fost o sursă importantă de venit provenit din vânzarea celor aproximativ 20.000 kg/anual obținute pe aceste teren (4 ha X 5.000 kg/ha).

- referitor la plata în cuantum de 000 lei efectuată în anul 2013 către persoana fizică Z că, deși a arătat că plata a fost efectuată cu o sumă ridicată în numerar de la W S.R.L. ce reprezintă arenda datorată persoanei fizice T pentru terenul arendat societății mai sus menționate, în privința căreia părțile au convenit să se plătească în contul noiei Z, întrucât proprietara era în vârstă și nu deținea cont bancar, organele de verificare fiscală au considerat această plată ca efectuată din patrimoniul personal.

- dacă se exclude, așa cum procedează organul fiscal, intenția persoanei fizice verificate de a efectua o plată pentru altul, plata respectivă nu ar avea cauză (fiind astfel supusă restituirii), întrucât între persoana fizică verificată și persoana fizică Z nu există niciun raport juridic, însă în situația în care plata era făcută pentru/în numele W S.R.L., trebuia să îi fie recunoscută o intrare de fonduri (anterioară sau ulterioară plății).

Persoana fizică X contestă atât tratamentul aplicat arendei în natură, pretins încasată de aceasta în anul 2011 în valoare de 000 lei de la societatea W S.R.L., cât și faptul că ar fi primit parte din arenda convenită în natură, fapt care poate fi demonstrat de simpla analiză a tabelelor anexate facturilor menționate de organul fiscal (neregăsindu-se printre persoanele indicate în cuprinsul acestora).

De asemenea, contestatara acuză reaua credință a organului fiscal care ia în considerare suma respectivă la stabilirea masei impozabile, adunând-o la suma încasată în numerar, dar nu o ia în considerare la stabilirea intrărilor în patrimoniul său prin metoda sursei și utilizării fondurilor.

În accepțiunea contestatarii, suma reprezentând arenda primită sub formă de produse agricole trebuia să primească un tratament unitar, fiind recunoscută sau din contra refuzată, atât în cazul impozitului pe venit cât și în cazul metodelor indirecte de stabilire a veniturilor persoanei fizice verificate. Utilizând o dublă măsură, respectiv recunoscând încasarea contravalorii produselor la calculul impozitului pe profit și refuzând considerarea aceleiași sume ca și „*intrare efectivă*” la stabilirea surselor de venit ale persoanei fizice, organul fiscal a demonstrat o inconsecvență care a condus la majorarea artificială a sumelor stabilite ca fiind venituri a căror sursă nu a fost identificată.

- organele de verificare fiscală refuză să ia în considerare soldul numerarului la purtător indicat de aceasta, cu motivarea că ar fi retras sumele din conturile bancare, înainte de data de 01.01.2011 și le-ar fi utilizat pentru nevoile proprii înainte de această data. Or, este evident că retragerea de numerar din conturile bancare constituie totodată și o sursă pentru acumularea de fonduri în numerar, având în vedere că retragerea de fonduri din conturile bancare nu reprezintă o cheltuială ci o diminuare a fondurilor din conturile bancare și un plus pentru fondurile în numerar.

- organele de verificare fiscală fac o aplicare greșită a metodelor indirecte de stabilire a veniturilor, combinând în mod nepermis și nelegal metoda fluxurilor de trezorerie cu metoda sursei și utilizării fondurilor.

- metodologia de verificare ar presupune întotdeauna analiza soldului inițial care poate fi compus din bunuri în patrimoniu, venituri în natură, venituri încasate prin bancă și venituri încasate în numerar și doar după ce a fost

stabilit soldul inițial, se pot analiza veniturile și cheltuielile sub orice formă efectuate în anul supus verificării.

- a furnizat dovezi concludente din care rezultă existența unui sold inițial în numerar la purtător, dar organul fiscal refuză să recunoască existența soldului inițial pe motiv că nu ar fi depozitat banii în bancă și că nu ar fi obținut dobânzi.

- dovada existenței sumelor de bani în numerar, la începutul perioadei supuse verificării fiscale, ar fi dată de însăși creditarea societăților în care acesta este asociat, argumentând că organul de verificare fiscală nu a contestat existența împrumuturilor ci doar a considerat că sumele împrumutate societăților comerciale în cursul anilor 2011-2013 ar proveni din venituri obținute în cursul acestor ani.

Persoana fizică X, considerând că baza de impozitare ar fi fost totuși corect calculată, contestă dreptul organului de verificare fiscală de a stabili obligații accesorii, argumentând că verificarea fiscală personală are ca atribuțiune să verifice și eventual să stabilească baza impozabilă ajustată pentru impozitul pe venit și să stabilească impozitul datorat de contribuabil și nicidecum obligații fiscale accesorii care se stabilesc de organul fiscal de administrare competent prin Decizie de impunere privind obligațiile fiscale accesorii, emisă și comunicată în condițiile legii și supusă procedurii de contestare.

De asemenea, contestatara afirmă că în condițiile în care aceste obligații accesorii ar fi datorate în mod legal, ele ar fi fost aplicate și calculate în mod eronat, considerând că anul de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011 ar fi fost anul 2012, iar obligațiile fiscale accesorii ar fi trebuit calculate începând cu 01.01.2013, anul de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anului 2012 ar fi fost anul 2013, iar obligațiile fiscale accesorii ar fi trebuit calculate începând cu 01.01.2014 și anul de impunere pentru obligațiile fiscale aferente anului 2013 ar fi fost anul 2014, iar obligațiile fiscale accesorii ar fi trebuit calculate începând cu 01.01.2015.

În concluzie, contestatara consideră că actele administrativ fiscale atacate prin care organele de verificare fiscală au stabilit atât baza impozabilă ajustată și impozitul datorat, dar și obligații fiscale accesorii-dobânzi și penalități sunt netemeinice și nelegale.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare, organele de verificare fiscală au constatat, în baza datelor și informațiilor deținute și a celor obținute, că între veniturile estimate a fi realizate în perioada 01.01.2011-31.12.2013 de către persoana fizică X, calculate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de aceasta sau de plătitorii de venit există o diferență semnificativă în sensul art. 109¹ alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv diferența între veniturile estimate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate, este mai mare de 10% din veniturile declarate și totodată este mai mare decât valoarea de 50.000 lei, procedând la continuarea verificărilor fiscale, precum și la întocmirea și comunicarea avizului de verificare fiscală persoanei fizice.

Urmare verificării fiscale personale, organele de verificare fiscală au stabilit situația fiscală a persoanei fizice X, pe baza documentelor aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2013, deținute de organul fiscal sau obținute de la terți, inclusiv de autoritățile și instituțiile publice, cât și a informațiilor primite de la persoana fizică verificată, constatând următoarele:

- în anul 2011 persoana fizică X, a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal împrumuturi acordate unor persoane juridice unde aceasta deținea calitatea de asociat/persoană afiliată, majorarea soldurilor conturilor bancare, dar și achiziții de bunuri imobile, cheltuieli personale destinate traiului, majorarea capitalului social al unei societăți, impozite, taxe și contribuții achitate, onorarii și taxe notariale plătite, cheltuieli cu comisioane și speze bancare precum și transferuri de fonduri către membri de familie, iar sursa fondurilor este în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice, încasări de venituri impozabile declarate (venituri din salarii și venituri din dobânzi), încasări de venituri impozabile nedeclarate (venituri din cedarea folosinței bunurilor-arendă) și încasări de venituri neimpozabile (venituri din subvenții agricole și transfer fonduri de la membrii de familie-copii), rezultând o diferență de venituri suplimentare cu sursă neidentificată în sumă de 000 lei.

- în anul 2012 persoana fizică X, a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal împrumuturi acordate unor persoane juridice unde aceasta deținea calitatea de asociat/persoană afiliată, transferuri de fonduri către membri de familie, dar și achiziții de bunuri imobile, cheltuieli personale destinate traiului, impozite, taxe și contribuții achitate, onorarii și taxe notariale plătite precum și cheltuieli cu comisioane și speze bancare, iar sursa fondurilor este în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice, încasări de

venituri impozabile declarate (venituri din salarii, venituri din dobânzi și venituri din cedarea folosinței bunurilor-arendă), încasări de venituri neimpozabile (venituri din subvenții agricole și transfer fonduri de la membrii de familie-copii), precum și diminuarea soldurilor conturilor bancare, rezultând o diferență de venituri suplimentare cu sursă neidentificată în sumă de 000 lei.

- în anul 2013 persoana fizică X, a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal împrumuturi acordate unor persoane juridice unde aceasta deținea calitatea de asociat/persoană afiliată, majorarea soldurilor conturilor bancare, dar și achiziții de bunuri imobile, cheltuieli personale destinate traiului, impozite, taxe și contribuții achitate, onorarii și taxe notariale plătite, cheltuieli cu comisioane și speze bancare, transferuri de fonduri către membri de familie precum și plăți arendă, iar sursa fondurilor este în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice, încasări de venituri impozabile declarate (venituri din salarii, venituri din dobânzi, venituri din cedarea folosinței bunurilor și venituri din activități agricole) și încasări de venituri neimpozabile (venituri din subvenții agricole și transfer fonduri de la membrii de familie-copii), rezultând o diferență de venituri suplimentare cu sursă neidentificată în sumă de 000 lei.

Din analiza răspunsurilor înserate în notele explicative, coroborate cu documentele justificative depuse de persoana fizică verificată privind existența sumei de 000 lei, declarată ca deținută în numerar la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2011, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X nu a probat existența acestei sume, declarată ca deținută în numerar la începutul perioadei verificate, iar în ceea ce privește valoarea fondurilor deținute în numerar la sfârșitul anilor 2011 și 2012, aceasta nu își mai aduce aminte cuantumul lor.

Astfel, în lipsa prezentării unor mijloace de probă, având în vedere considerentele privind contradicțiile din declarațiile persoanei fizice supuse verificării situației fiscale personale în legătură cu existența de fonduri deținute în numerar, precum și a sursei de proveniență a acestora, lipsa documentelor justificative privind încasarea unor venituri din vânzarea produselor agricole, valoarea relativ redusă a veniturilor declarate anterior perioadei verificate comparativ cu suma fondurilor de numerar ce ar fi fost deținute la începutul anului 2011, valoarea ridicată a depunerilor de numerar în conturile bancare pentru constituirea în principal de depozite bancare, comparativ cu retragerile de numerar din conturi, faptul că declarațiile terțului Y nu au putut fi luate în considerare în lipsa altor mijloace de probă, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea soldului inițial al

numerarului la data de 01.01.2011 suma de 000 lei, declarată ca deținută de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

Organele de verificare fiscală au constatat pentru anii 2011, 2012 și 2013 că fondurile utilizate au fost mai mari decât sursele identificate, astfel încât au stabilit baza impozabilă ajustată în sumă de 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012 și 000 lei pentru anul 2013, pentru care organele de verificare au aplicat prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru anul 2011, organele de verificare fiscală au constatat venituri identificate din cedarea folosinței bunurilor, respectiv din arendarea unor terenuri agricole, obținute de la W S.R.L. dar nedecarate organului fiscal teritorial în sumă de 000 lei, pentru care organele de verificare fiscală au aplicat cota de 25% la calculul impozitului pe venit, conform prevederilor art. 62 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare stabilirii impozitului pe venit datorat de persoana fizică X pentru perioada verificată, organele de verificare fiscală au stabilit impozit suplimentar în quantum total de 000 lei după cum urmează: 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012 și 000 lei pentru anul 2013, pentru care au calculat debite accesorii în quantum total de 000 lei din care 000 lei reprezintă dobânzi și 000 lei reprezintă penalități de întârziere, calculate pentru perioada 01.01.2012-13.09.2017.

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:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, A.N.A.F. prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2013, în condițiile în care nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică verificată a efectuat operațiuni care au influențat veniturile și cheltuielile, efectuând în perioada 2011-2013 plăți în numerar pentru creditarea societăților comerciale W S.R.L., A S.R.L. și B S.R.L., pentru achiziții de proprietăți imobiliare, pentru transferuri către membrii de familie, cheltuieli personale de trai și alte cheltuieli, precum și depuneri de numerar în conturile bancare pentru care nu au fost identificate surse la momentul efectuării operațiunilor, în cuantum total de 000 lei .

Astfel, organele de verificare fiscală au constatat pentru anii 2011, 2012 și 2013 că fondurile utilizate au fost mai mari decât sursele identificate, constatându-se o bază impozabilă ajustată în sumă de 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012 și 000 lei pentru anul 2013, pentru care organele de verificare fiscală au aplicat prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, pentru anul 2011, organele de verificare fiscală au constatat venituri identificate din cedarea folosinței bunurilor, respectiv din arendarea unor terenuri agricole, obținute de la W S.R.L., dar nedeclarate organului fiscal teritorial în sumă de 000 lei, pentru care organele de verificare fiscală au aplicat cota de 25% la calculul impozitului pe venit, conform prevederilor art. 62 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare stabilirii impozitului pe venit datorat de persoana fizică X pentru perioada verificată, organele de verificare fiscală au stabilit impozit suplimentar în cuantum total de 000 lei după cum urmează: 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012 și 000 lei pentru anul 2013, pentru care au calculat debite accesorii în cuantum total de 000 lei din care 000 lei reprezintă dobânzi și 000 lei reprezintă penalități de întârziere, calculate pentru perioada 01.01.2012-13.09.2017.

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

"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. 34, art. 35 și art. 38 din Ordinul președintelui ANAF nr. 3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, 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. 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 nedeclarete;*
- 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 nedeclarete 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, determinarea utilizărilor de fonduri și a surselor acestora, identificarea surselor impozabile și cele neimpozabile, identificarea surselor impozabile declarate și cele nedeclarete.

Se reține că venitul suplimentar din surse neidentificate se stabilește ca diferență între valoarea utilizărilor de fonduri și valoarea surselor de fonduri, aplicând tratamentul fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarete cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.

Mai mult, conform prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în 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.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației, reține următoarele:

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de verificare fiscală provine din utilizări de fonduri din surse neidentificate în cuantum de 000 lei pentru perioada 2011-2013 și din venituri din cedarea folosinței bunurilor-arendă, nedecarate organului fiscal teritorial în sumă de 000 lei pentru anul 2011.

Organele de verificare fiscală au constatat, urmare analizării informațiilor și documentelor obținute/deținute, a răspunsurilor inserate în notele explicative, coroborate cu documentele justificative depuse de persoana fizică verificată privind existența numerarului la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2011, că persoana fizică X nu a probat cu mijloace de probă existența sumei de 000 lei declarată ca deținută în numerar la începutul perioadei verificate, iar în ceea ce privește valoarea fondurilor deținute în numerar la sfârșitul anilor 2011 și 2012, aceasta nu își mai aduce aminte cuantumul lor.

Față de susținerile contestatarei, raportat la constatările organelor de verificare fiscală, organul de soluționare a contestației reține că, pe parcursul verificării fiscale, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate informații și documente justificative referitoare la

sursa fondurilor, în vederea clarificării cuantumului total al numerarului deținut la începutul perioadelor verificate.

La întrebările formulate de echipa de verificare fiscală pentru clarificarea numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2011, 2012 și 2013 precum și a sursei acestor fonduri, prin notele explicative solicitate, au fost date următoarele explicații:

În nota explicativă prezentată în data de 22.02.2017, persoana fizică X a declarat că nu poate preciza ce sumă deține în numerar în mod curent asupra sa, acasă sau în orice locație, întrucât aceasta ar varia în funcție de nevoi, iar totalul fondurilor deținute la începutul anului 2011 ar fi fost de 000 lei, dar nu-și amintește care ar fi fost cuantumul fondurilor deținute în numerar la sfârșitul anului 2011.

Fondurile în numerar ar fi fost acumulate în perioada 1978-2008, fiind singura persoană care ar fi avut acces la aceste fonduri după moartea soțului, survenită la data de 18.11.2008, iar sursa de proveniență a acestor fonduri de numerar deținute o reprezintă creșterea animalelor, cultivarea viței de vie, cultivarea cerealelor, salarii și alte surse.

În nota explicativă prezentată în data de 13.03.2017, persoana fizică X a declarat că nu își amintește care ar fi fost cuantumul sumelor deținute în numerar la începutul și respectiv la sfârșitul anului 2012 și că, la sfârșitul anului 2013 nu ar mai fi deținut sume mari de numerar.

Referitor la sursa fondurilor ce ar fi fost deținute în numerar la începutul anului 2011, a precizat că acestea ar fi provenit din salariile sale și ale soțului din perioada 1990-2008 (000 lei), din vânzarea casei socrilor, din vânzarea unui teren pe care îl deținea la decesul soțului conform certificatului de moștenitor nr. 000/2008, iar restul din activități agricole (creșterea animalelor, cultura viței de vie, cultura cerealelor).

În nota explicativă prezentată în data de 03.04.2017, cu ocazia încheierii Minutei întâlnirii nr. 000, persoana fizică verificată a prezentat și declarat următoarele:

- copie contract de vânzare cumpărare fără număr din data de 10.01.2001 pentru casa socrilor, precizând că suma de 000 lei ce reprezintă prețul vânzării, s-a încasat în numerar.

- contractul de vânzare cumpărare nr. 000/2009, privind vânzarea de către persoana fizică X, împreună cu ceilalți patru proprietari, a terenului în suprafață de 000 mp și construcțiile existente pe teren, către C S.C.S., pentru suma totală de 000 lei, din care o cotă de 10/32, respectiv 000 lei au fost achitați persoanei fizice X.

- extrasul bancar din data de 04.02.2009, al contului în lei, deținut la banca D de persoana fizică verificată, cuprinzând încasările din vânzarea

unui imobil, ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr. 000/2009, în sumă de 000 lei, din care 000 lei reprezintă cota parte din vânzare convenită persoanei fizice X, iar 000 lei reprezintă partea convenită fiului acesteia.

- extrase ale unor conturi bancare deținute de persoana fizică E în RON, EURO și USD, soțul persoanei fizice verificate, anterior decesului acestuia.

- referitor la încasările din activități agricole ce ar fi constituit una din sursele fondurilor deținute în numerar la începutul anului 2011, persoana fizică verificată a declarat că persoanele fizice nu emiteau astfel de documente și că nu se ocupa personal de aceste activități, necunoscând ce documente s-ar fi întocmit pentru aceste activități, de această activitate ocupându-se soțul său.

Or, se reține că, declarațiile cu privire la sursa originală a fondurilor sunt contradictorii, întrucât atât în nota explicativă din 22.02.2017, cât și în cea din 13.03.2017, persoana fizică verificată afirmă că una din sursele acestor fonduri acumulate în numerar ar proveni din vânzarea unui teren și a construcțiilor aferente, iar din documentele prezentate s-a constatat că prețul acestei vânzări s-a încasat în cont bancar, fără ca ulterior acestei încasări să fie ridicați bani în numerar ci doar transferați într-un alt cont bancar din care s-au constituit depozite bancare. Mai mult, chiar persoana fizică verificată a declarat prin nota explicativă din 17.05.2017 că, din greșeală a menționat aceste încasări ca sursă pentru fondurile deținute în numerar la începutul perioadei verificate.

Cât privește declarațiile referitoare la veniturile din activități agricole indicate ca sursă a fondurilor acumulate anterior perioadei verificate și deținute în numerar la 01.01.2011, nu sunt susținute de nici un fel de documente justificative (ex. certificate de producător, borderouri de achiziții, declarații fiscale privind astfel de venituri sau orice alte documente), iar din documentele deținute de organul fiscal, s-a constatat că, nici persoana fizică verificată, nici soțul acesteia (decedat în data de 18.11.2008) nu au declarat realizarea de venituri din activități agricole. Prima declarație fiscală privind această categorie de venituri a fost depusă de persoana fizică verificată abia în data de 19.10.2015, pentru anul fiscal 2013 în sumă de 000 lei.

Referitor la afirmația persoanei fizice privind veniturile realizate în perioada 1990-2008 din salariile proprii, precum și ale soțului său ca sursă a fondurilor acumulate în numerar de aproximativ 000 lei, se reține că persoana fizică verificată nu a administrat nici un fel de mijloace de probă în susținerea afirmației acesteia, iar din declarațiile fiscale depuse de angajatori și cele depuse de persoana fizică verificată, salariile cumulate ale persoanei fizice

verificate și ale soțului acesteia, împreună și cu alte venituri declarate pentru perioada 2000-2010 nu au depășit suma de 000 lei.

Mai mult, se reține că, fără a se avea în vedere cheltuielile curente de trai, această sumă este cu mult sub valoarea de 000 lei declarată ca acumulată și păstrată până la începutul anului 2011.

Referitor la veniturile din vânzarea casei socrilor, persoana fizică a prezentat contractul de vânzare-cumpărare F.N./2001, iar din analiza acestui contract se reține că nu se poate determina dacă prețul vânzării a fost încasat în numerar, sau prin transfer bancar, nefiind precizată modalitatea de plată, ci doar mențiunea că prețul vânzării, respectiv suma de 000 lei a fost achitată de cumpărător vânzătorului, respectiv persoanei fizice E, la data autentificării contractului, însă indiferent de modalitatea de încasare a contravalorii acestui imobil, această sumă a reprezentat un venit exclusiv al persoanei fizice E, imobilul respectiv fiind obținut de acesta prin moștenire de la părinții săi.

Referitor la veniturile din vânzarea de către persoana fizică X, împreună cu ceilalți patru proprietari, a terenului și construcțiile existente pe acesta, către C S.C.S., persoana fizică a prezentat contractul de vânzare-cumpărare nr. 000/2009 pentru suma totală de 000 lei, din care o cotă de 10/32, respectiv 000 lei au fost achitați persoanei fizice X, iar din analiza acestui contract, se reține că partea din valoarea contractului ce a revenit contestatarei a fost achitată de cumpărătorul C S.C.S., prin transfer bancar în contul deschis în lei la banca D, aparținând vânzătoarei, persoana fizică X.

Din analiza extraselor de conturi bancare aferente perioadei 2006-2008 și 2009 având ca titulari persoana fizică verificată și soțul acesteia, se reține că aceste documente probează doar existența de fonduri în conturile bancare și nu existența unor fonduri în numerar, iar valoarea depunerilor de numerar în conturile bancare depășește semnificativ valoarea retragerilor de numerar din conturi.

Mai mult, din analiza acestora reiese că persoana fizică verificată și soțul acesteia au preferat să păstreze fondurile bănești în conturi bancare, deși persoana fizică a invocat în sprijinul afirmației privind acumularea fondurilor în numerar, lipsa încrederii în sistemul bancar.

De asemenea, se reține că organele de verificare fiscală au constatat că, atât în perioada 2008-2010, cât și în perioada supusă verificării fiscale, persoana fizică verificată a constituit un număr semnificativ de depozite bancare în principal la termen, demonstrând un comportament orientat spre investirea fondurilor deținute în depozite bancare generatoare de venituri din dobânzi, decât un comportament bazat pe acumularea în numerar care nu generează venituri suplimentare.

Referitor la deținerea în numerar a sumei de aproximativ 000 euro de soțul persoanei fizice verificate la domiciliul acestuia, se reține din declarațiile persoanei fizice Y că, o mare parte din aceste fonduri ar fi fost cheltuite pentru susținerea tratamentului medical necesar, anterior decesului acestuia.

Referitor la certificatul de moștenitor nr. 000/2008, se reține că masa succesorală înscrisă în acest certificat de moștenitor a fost compusă doar din bunuri imobile și acțiuni la trei societăți comerciale, nefiind incluse fonduri bănești în numerar sau în conturi bancare.

Prin urmare, se reține că organele de verificare fiscală, în mod corect nu au luat în considerare la stabilirea soldului inițial al numerarului la data de 01.01.2011 suma de 000 lei, declarată ca deținută de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale, întrucât nu au fost prezentate mijloace de probă din care să reiasă acest cuantum.

Totodată, se reține că, urmare verificării situației fiscale personale prin metoda sursei și utilizării fondurilor, organele de verificare fiscală au identificat, din analiza documentelor puse la dispoziție de persoana fizică verificată și a declarațiilor acesteia, confirmate de informațiile deținute/obținute de la terți, următoarele:

- în anul 2011 persoana fizică X, a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal împrumuturi acordate unor persoane juridice unde aceasta deținea calitatea de asociat/persoană afiliată în sumă de 000 lei, majorarea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei, dar și achiziții de bunuri imobile în sumă de 000 lei, cheltuieli personale destinate traiului în sumă de 000 lei, majorarea capitalului social al unei societăți în sumă de 000 lei, impozite, taxe și contribuții achitate în sumă de 000 lei, onorarii și taxe notariale plătite în sumă de 000 lei, cheltuieli cu comisioane și speze bancare în sumă de 000 lei precum și transferuri de fonduri către membri de familie în sumă de 000 lei, iar sursa fondurilor este în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice în sumă de 000 lei, încasări de venituri impozabile declarate (venituri din salarii în sumă de 000 lei și venituri din dobânzi în sumă de 000 lei), încasări de venituri impozabile nedeclarete (venituri din cedarea folosinței bunurilor-arendă în sumă de 000 lei) și încasări de venituri neimpozabile (venituri din subvenții agricole în sumă de 000 lei și transfer fonduri de la membri de familie-copii în sumă de 000 lei), rezultând o diferență de venituri suplimentare cu sursă neidentificată în sumă de 000 lei.

De asemenea, pentru anul 2011, organele de verificare fiscală au identificat venituri impozabile din cedarea folosinței bunurilor, respectiv din arendarea unor terenuri agricole, obținute de la W S.R.L. dar nedeclarete

organului fiscal teritorial în sumă de 000 lei care, după aplicarea deducerii de 25% cotă forfetară, au ajustat suplimentar baza impozabilă aferentă anului 2011.

- în anul 2012 persoana fizică X, a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal împrumuturi acordate unor persoane juridice unde aceasta deținea calitatea de asociat/persoană afiliată în sumă de 000 lei, transferuri de fonduri către membri de familie în sumă de 000 lei, dar și achiziții de bunuri imobile în sumă de 000 lei, cheltuieli personale destinate traiului în sumă de 000 lei, impozite, taxe și contribuții achitate în sumă de 000 lei, onorarii și taxe notariale plătite în sumă de 000 lei precum și cheltuieli cu comisioane și speze bancare în sumă de 000 lei, iar sursa fondurilor este în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice în sumă de 000 lei, încasări de venituri impozabile declarate (venituri din salarii în sumă de 000 lei, venituri din dobânzi în sumă de 000 lei și venituri din cedarea folosinței bunurilor-arendă în sumă de 000 lei), încasări de venituri neimpozabile (venituri din subvenții agricole în sumă de 000 lei și transfer fonduri de la membrii de familie-copii în sumă de 000 lei) precum și diminuarea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei, rezultând o diferență de venituri suplimentare cu sursă neidentificată în sumă de 000 lei.

- în anul 2013 persoana fizică X, a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal împrumuturi acordate unor persoane juridice unde aceasta deținea calitatea de asociat/persoană afiliată în sumă de 000 lei, majorarea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei, dar și achiziții de bunuri imobile în sumă de 000 lei, cheltuieli personale destinate traiului în sumă de 000 lei, impozite, taxe și contribuții achitate în sumă de 000 lei, onorarii și taxe notariale plătite în sumă de 000 lei, cheltuieli cu comisioane și speze bancare în sumă de 000 lei, transferuri de fonduri către membri de familie în sumă de 000 lei precum și plăți arendă în sumă de 000 lei, iar sursa fondurilor este în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice în sumă de 000 lei, încasări de venituri impozabile declarate (venituri din salarii în sumă de 000 lei, venituri din dobânzi în sumă de 000 lei, venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei și venituri din activități agricole în sumă de 000 lei) și încasări de venituri neimpozabile (venituri din subvenții agricole în sumă de 000 lei și transfer fonduri de la membrii de familie-copii în sumă de 000 lei), rezultând o diferență de venituri suplimentare cu sursă neidentificată în sumă de 000 lei.

Referitor la argumentul contestatarei privind omiterea de către organele de verificare fiscală a unei surse importante de venituri obținute în anii 2011 și 2012 din cultivarea terenului în suprafață de 4 hectare (moștenire la la socrul acesteia) de aproximativ 20.000 kg/anual (4 ha X 5.000 kg./ha), acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că persoana fizică verificată nu a înscris terenul la care face referire ca fiind o sursă a veniturilor din activități agricole în Declarația de patrimoniu și venituri depusă cu nr. 000/2017 și nici nu a amintit acest teren și respectiv activitățile agricole desfășurate în respectiva locație, decât ulterior cu ocazia prezentării punctului de vedere, fără a preciza detalii necesare privind modalitatea de obținere a acestor venituri, activitatea efectiv desfășurată, cuantumul veniturilor obținute și a cheltuielilor efectuate în cadrul acestei activități, și mai ales fără a aduce mijloace de probă referitoare la această activitate, la încasările și plățile efectuate în derularea acesteia.

De asemenea, se reține că organele de verificare fiscală au constatat că, nici persoana fizică verificată, nici soțul acesteia (decedat în data de 18.11.2008) nu au declarat realizarea de venituri din activități agricole, prima declarație fiscală privind această categorie de venituri a fost depusă de persoana fizică verificată abia în data de 19.10.2015, pentru anul fiscal 2013 în sumă de 000 lei, sumă care a fost luată în considerare de organele de verificare fiscală.

Or, doar existența terenului pe care s-ar fi cultivat aceste produse nu este suficientă în dovedirea desfășurării activității de vânzare produse agricole, nefiind reținută ca mijloc de probă în sensul celor arătate, deoarece simpla existență fizică a terenului nu conduce prin ea însăși la concluzia că acest teren a fost folosit pentru o activitate comercială, generatoare de venituri, susținută precum cea pretinsă, mai ales în condițiile în care toate terenurile agricole deținute de persoana fizică X și declarate de aceasta în Declarația de patrimoniu și venituri nu au fost exploatate direct de aceasta, ci au fost arendate societății comerciale W S.R.L.

Mai mult, obținerea unor venituri atât de consistente din activități agricole, respectiv din valorificarea prin vânzare a produselor agricole obținute, ar fi condus la încadrarea acestor activități în categoria veniturilor comerciale pentru care ar fi fost obligatorie autorizarea în condițiile prevăzute de lege, sau cel puțin încadrarea contestatarei ca și persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ori din

documentele aflate la dosarul cauzei, această condiție nu a rezultat că fost îndeplinită de contestatară.

Referitor la argumentul contestatarii privind faptul că organele de verificare fiscală au considerat plata în cuantum de 000 lei ca efectuată din patrimoniul personal în anul 2013 către persoana fizică Z, deși a arătat că plata a fost efectuată cu o sumă ridicată în numerar de la W S.R.L. ce reprezintă arenda datorată persoanei fizice T pentru terenul arendat societății mai sus menționate, în privința căreia părțile au convenit să se plătească în contul noiei Z, întrucât proprietara era în vârstă și nu deținea cont bancar, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de verificare fiscală nu au constatat că această plată ar fi fost efectuată în contul și în numele W S.R.L. și nu s-au adus niciun fel de înscrisuri referitoare la eventualele clauze contractuale sau convenții referitoare la plata arendei de către această societate către persoana fizică T, iar plata nu a fost efectuată cu o sumă ridicată în numerar de la W S.R.L., această plată fiind efectuată prin transfer bancar, din contul personal, așa cum a rezultat din analiza extrasului din data de 08.01.2013 al contului bancar deținut la o bancă comercială de persoana fizică X.

Având în vedere cele menționate, se reține constatarea organelor de verificare fiscală conform căreia, indiferent că această plată ar fi fost efectuată de persoana fizică X în numele societății comerciale amintite sau în nume propriu, această împrejurare nu schimbă în niciun fel situația fiscală a persoanei verificate, plata de 000 lei reprezentând, în orice situație, o ieșire de fonduri din patrimoniul acesteia.

Referitor la susținerea persoanei fizice verificate care acuză reaua credință a organului fiscal privind tratamentul aplicat arendei în natură, pretins încasată de aceasta în anul 2011 în valoare de 000 lei de la societatea W S.R.L., prin luarea în considerare a sumei respective la stabilirea masei impozabile, adunând-o la suma încasată în numerar, dar neluată în considerare la stabilirea intrărilor în patrimoniul său prin metoda sursei și utilizării fondurilor, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește arenda în numerar cât și cea în natură primită pentru anul 2011 de contestatară din partea W S.R.L., conform documentelor prezentate de persoana fizică verificată, respectiv facturi fiscale emise de W S.R.L. în anul 2011 și anexe la acestea, fișa contului contabil 462 "*creditori arendă*", dispoziții de plată în numerar, aferente

anului 2011, filele din registrul de casă ale W S.R.L. și fișele contului contabil 462 *"creditori arendă"*, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică verificată avea obligația declarării și a plății impozitului pe veniturile din arendă, în conformitate cu prevederile art. 94 alin. (14) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, completată prin OUG 125/27.12.2011 conform căruia *"Veniturile din arendare realizate în anul 2011 se declară în declarația privind venitul realizat care va fi depusă la organul fiscal competent până la data de 25 mai a anului 2012, plata impozitului efectuându-se pe baza deciziei de impunere anuală."*, iar contestatara nu și-a îndeplinit aceste obligații declarative și nici nu a achitat impozitul datorat, considerând, așa cum a declarat în nota explicativă prezentată cu ocazia Minutei întâlnirii nr. 000/2017, faptul că în anul 2011 nu s-a plătit impozit pe venitul din arendă.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că, în mod corect, produsele în natură primite ca arendă nu au putut fi contabilizate de organele de verificare fiscală ca și intrări de fonduri bănești, nefiind prezentate mijloace de probă din care să rezulte că aceste produse ar fi fost valorificate de contestatară cu încasarea contravalorii lor, în timp ce dispozițiile de plată care atesta încasarea arendei în numerar de către contestatară, au fost luate în calcul ca și surse justificate de fonduri, fapt pentru care, în speță, reaua credință a organelor de verificare fiscală nu poate fi reținută.

Organul de soluționare a contestației reține și faptul că, potrivit prevederilor art. 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:

"10.5. 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."

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că prin Ordonanța de clasare, Parchetul de pe lângă Tribunalul... dispune clasarea cauzei cu privire la infracțiunile de evaziune fiscală și spălare a banilor pentru următoarele considerente:

"- în ceea ce privește infracțiunea de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005, se va propune clasarea cauzei, fiind incidente dispozițiile art. 16 alin. 1 lit. b) teza I din C.proc.Pen., întrucât nu

este îndeplinit conținutul constitutiv al infracțiunii, lipsind tipicitatea subiectivă a faptei.

- în ceea ce privește infracțiunea de spălare a banilor, aceasta este o infracțiune subsidiară, subzistând doar ca urmare a unei infracțiuni predicat din care provin bunurile care se schimbă sau se transferă. Legătura dintre infracțiunea predicat și cea de spălare a banilor este dublă și se concretizează atât la nivel obiectiv, ca cerință atașată obiectului material (bunuri cu origine licită), cât și la nivel subiectiv (inculpatul să aibă cunoștință că aceste bunuri provin din infracțiuni). Referitor la speța în cauză, se va propune clasarea cauzei privind infracțiunea de spălare a banilor prev. de art. 29 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 652/2002, fiind incidente dispozițiile art. 16 alin. 1 lit. b) teza I din C.proc.Pen., întrucât nu este îndeplinit conținutul constitutiv al infracțiunii, lipsind tipicitatea subiectivă a faptei.”

Totodată, organul de urmărire penală precizează că omisiunea plății unei taxe nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală dacă bunul sau sursa impozabilă nu au fost ascunse. În acest caz, ia naștere pentru cel care nu a efectuat plata doar obligația de plată a taxei respective, nu și răspunderea penală.

Astfel, organul de urmărire penală subliniază faptul că cele sesizate de organele de verificare fiscală deși nu îndeplinesc condițiile pentru săvârșirea unei fapte de natură penală pentru a fi încadrate ca infracțiune, nu presupune că din punct de vedere fiscal nu se datorează obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat.

Față de cele reținute, 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 ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică verificată pentru suma de 000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile din surse neidentificate și din surse identificate, dar nedecarate.

Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei aferente impozitului pe venituri, se reține că în perioada 01.01.2012-31.12.2015 prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (6) lit. b) și art. 120¹ alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează că:

“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120 Dobânzi

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

În perioada 01.01.2016-13.09.2017 prevederile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 175 alin. (1) lit. b) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 175 Dobânzi în cazul impozitelor administrate de organul fiscal central pentru care perioada fiscală este anuală

(1) Pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale reprezentând impozite pentru care perioada fiscală este anuală, se datorează dobânzi după cum urmează:

b) pentru sumele neachitate în anul de impunere potrivit lit. a), dobânzile se calculează începând cu prima zi a anului fiscal următor până la data stingerii acestora, inclusiv;

ART. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare

termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Totodată, penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Astfel, potrivit reglementărilor fiscale în vigoare, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente sumelor stabilite de organul de verificare fiscală și nedeclarate de persoana fizică X, s-au calculat în mod corect începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor celui de impunere.

Referitor la argumentul persoanei fizice verificate privind contestarea dreptul organului de verificare fiscală de a stabili obligații accesorii, argumentând că verificarea fiscală personală are ca atribuțiune să verifice și eventual să stabilească baza impozabilă ajustată pentru impozitul pe venit și să stabilească impozitul datorat de contribuabil și nicidecum obligații fiscale accesorii care se stabilesc de organul fiscal de administrare competent prin Decizie de impunere privind obligațiile fiscale accesorii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"ART. 79¹ Definirea și impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată

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."

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 393/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare fiscală a persoanelor fizice, în vigoare la data efectuării verificării fiscale, la pct. 4.2. din Anexa 8b reprezentând instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "*Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale*", sunt precizate mențiuni referitoare la înscrierea cuantumului dobânzilor și penalităților de întârziere calculate pentru impozitul pe venit stabilit de organele fiscale pentru persoana fizică care a făcut obiectul verificării fiscale, precum și condițiile ce nu se circumscriu speței, în care penalitățile de întârziere vor fi comunicate persoanei verificate de către organele de administrare fiscală competente.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Față de prevederile legale menționate anterior, se reține că urmare verificării situației fiscale personale, organele de verificare fiscală stabilesc baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emit decizia de impunere privind impozitul stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale, precum și accesoriile aferente.

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2017 pentru impozit pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate și identificate dar nedecarate, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

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

D E C I D E

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. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit din surse identificate;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit din surse identificate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din surse identificate;
- 000 lei impozit pe venit din surse neidentificate;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit din surse neidentificate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din surse neidentificate.

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

DIRECTOR GENERAL,