



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
contestatii.anaf@anaf.ro

**DECIZIA nr. 000/03.2021
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
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 persoana fizică **X**, prin adresa FN, 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 împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. **000/2017** emisă de **Y** în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2017**.

Prin Decizia nr. **000/2017**, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a decis:

"Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 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** din data de **00.00.2020**, Tribunalul I – secția Penală a pronunțat soluția definitivă de respingere a plângerii formulate de petenta A.N.A.F. împotriva soluției de clasare dispusa prin Ordonanța de clasare nr. **000/2019** din data de **00.00.2019** a prim-procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul I, în dosarul nr. **000/2017**, prin care s-a dispus clasarea cauzei pentru infracțiunea de evaziune

fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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**, prin avocat **1**, conform împuternicirii avocațiale seria **000** 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.**000/2017** emisă de **Y** în baza Raportului de verificare fiscală nr.**000/2017** și are ca obiect 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.

I. Persoana fizică X contestă în totalitate Decizia de impunere nr.000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.000/2017 de către Y din cadrul A.N.A.F., și solicită anularea acesteia, susținând următoarele:

- constatările organelor de verificare fiscală sunt neîntemeiate și interpretarea dată de către acestea este împotriva legii, invocând faptul că organele de verificare fiscală au obligația să examineze starea de fapt într-un mod obiectiv, să obțină toate documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale și sunt obligați să identifice toate circumstanțele edificatoare cazului analizat;

- organele de verificare fiscală și-au fundamentat decizia exclusiv pe faptul că, la poziția 149 – sume datorate asociaților/acționarilor din formularul 30, al bilanțului depus pe anul 2011 de către **A** apar înscrise sumele de **000 lei** ca sold la 31.12.2011, respectiv **000 lei** sold inițial la data de 01.01.2011, rulajul fiind de **000 lei**, menționând că în perioada 01.01.2011 – 31.12.2011 a avut calitatea de asociat și administrator al societății **A**;

- organele de verificare fiscală au exclus posibilitatea existenței unei erori de înregistrare contabilă și nu au verificat documente care să

certifice că suma înscrisă la poziția 149 reprezintă suma lăsată la dispoziția societății;

- din analiza datelor sintetice înregistrate în bilanț, se observă că la data de 31.12.2011 societatea înregistra datorii totale în sumă de **000 lei**, inclusiv la furnizorii de mărfuri în sumă totală de **000 lei**, în timp ce creanțele societății erau în sumă de **000 lei**, această situație arătând că în fapt exista o eroare de completare a formularului și de înregistrare în contabilitate, în sensul că anumite convenții de amânare a plății prevedeau plata pe măsura încasării, au fost interpretate ca fiind datorii către asociat.

Persoana fizică contestatară **X** invocă și:

- nulitatea Raportului de verificare fiscală prealabilă documentară nr. **000/2016** care a stat la baza emiterii Raportului de verificare fiscală nr. **000/2017**, motivat de faptul că actele și informațiile care au stat la baza acestuia sunt obținute ilegal, cu încălcarea Directivei nr. 95/46.

- faptul că procedura verificării averilor persoanelor fizice presupune colectarea de date de la orice instituții abilitate cu privire la situația contribuabilului. În acest sens invocă decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene care arată caracterul contrar normelor comunitare al articolelor care vizează verificarea averilor persoanelor fizice și jurisprudența în Cauza C 201/14 Smaranda Bara și alții.

- să se aibă în vedere nelegalitatea transferului datelor fiscale privind veniturile, solicitate de la Casa de Pensii, bancă și primăriei, în raport cu prevederile Directivei nr.95/46, date care au fost utilizate fără consimțământul acesteia și fără informarea prealabilă.

- prevederile art.10, art.11, art.13 din Directiva nr.95/46, menționând că art.10 prevede că operatorul furnizează persoanei de la care colectează date care privesc informațiile menționate la lit.(a) și lit. (c), cu excepția cazului în care această persoană este deja informată cu privire la datele respective și menționează că toate informațiile despre bunurile și veniturile sale au fost obținute cu încălcarea acestor prevederi.

- că pe baza prelucrării datelor dobândite nelegal, organele de verificare fiscală au stabilit că în perioada 01.01.2011 – 31.12.2011 nu a încheiat nici un fel de acte pe baza cărora să dobândească venituri, nu a deținut niciun bun mobil.

- că organele de verificare fiscală au stabilit și faptul că societatea **A** a primit cu titlu de împrumut suma de **000 lei**, fără a stabili care dintre asociați a creditat societatea, iar referitor la stabilirea bazei impozabile precizează că, cuantumul sumei stabilite ca bază impozabilă ajustată prin metode indirecte este greșit.

- toate trimiterile la normele procedurale invocate ca temei al stabilirii prin metode indirecte a bazei impozabile se referă la acte

normative care au intrat în vigoare în anul 2015, considerând că nu sunt aplicabile cazului său și susține că determinarea bazei de impunere aferente anului 2011 trebuie efectuată numai pe baza actelor normative în vigoare la acea dată.

- că organele de verificare fiscală au reținut că a refuzat să prezinte declarația de patrimoniu și venituri din care să rezulte toate disponibilitățile bănești, în condițiile în care art. 109¹ a fost modificat în acest sens prin completare abia în anul 2013.

- că este total nelegal să i se solicite să prezinte situația privind patrimoniul și veniturile în anul 2017 pentru anul 2011, în condițiile în care legea aplicabilă la acel moment nu prevedea sub nicio formă obligativitatea acestui act și menționează că în România nu a existat o dată anume pentru raportarea bunurilor și veniturilor, cu excepția funcționarilor publici, care au obligația depunerii declarației de avere.

- că nu este interzisă deținerea de bani sau alte valori în alte locuri decât în bănci, astfel că prezumția obținerii de venituri nedeclarate și/sau neimpozitate este nelegală și susține că orice persoană fizică poate deține orice sumă de bani în numerar, că economiile personale nu trebuie obligatoriu ținute în bancă sau la vedere, că sumele de bani au putut proveni din anii anteriori și contribuabilul trebuie să beneficieze de prezumția de bună credință și de nevinovăție.

Doar simpla existență în patrimoniul persoanei fizice **X** în cursul anului 2011 a unor sume de bani nu creează prezumția obținerii acestor sume din activități ilegale sau neimpozitate, ci dimpotrivă orice dubiu se interpretează, deoarece nu există un punct de plecare pentru a se stabili momentul obținerii veniturilor, în condițiile în care familia sa (soțul decedat) a avut în proprietate mai multe terenuri, din care o parte le-a înstrăinat pe sume considerabile.

Contestatară solicită să se aibă în vedere motivele amintite, să se analizeze conținutul raportului de verificare fiscală și să se ia în considerare faptul că nu există elemente legale suficiente pentru determinarea unei baze impozabile diferite, raportat la perioada fiscală a anului 2011 și norme legale invocate de către organele de verificare fiscală.

De asemenea, persoana fizică solicită să se constate că majorarea bazei de impunere reprezentând alte venituri cu suma de **000 lei** și stabilirea de obligații de plată în sumă totală de **000 lei** este nelegală, drept pentru care solicită admiterea contestației.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr.000/2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2017, organele de verificare fiscală din cadrul Y, au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare, organele de verificare fiscală au constatat, în baza datelor și informațiilor deținute, că între veniturile estimate a fi realizate în anul 2011 de persoana fizică **X**, calculate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de acesta 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 **000 lei**, procedând la continuarea verificărilor fiscale, precum și la întocmirea și comunicarea avizului de verificare fiscală persoanei fizice.

Urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat că aceasta a utilizat în perioada 01.01.2011-31.12.2011 dintr-o sursă neidentificată de organul fiscal, fonduri mai mari, în sumă de **000 lei**, decât cele provenite din surse impozabile declarate sau din surse neimpozabile identificate, în sumă de **000 lei**, reprezentând împrumuturi acordate unei societăți, cheltuieli cu comisioane și dobânzi bancare, cheltuieli personale de trai, cheltuieli cu impozite și taxe.

Pe baza informațiilor obținute în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare la data solicitării informațiilor organele de verificare fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2011- 31.12.2011, persoana fizică **X** a deținut calitatea de administrator și de asociat în cotă de 95% la **A**, iar cota de 5% fiind deținută în calitate de asociat de către persoana fizică **2**.

Organele de verificare fiscală au solicitat în temeiul dispozițiilor legale, în vigoare la momentul solicitării, informații de la **A**, prin adresa nr. **000/2015**, privind raporturile economice dintre societate și persoana fizică **X**, însă plicul a fost returnat cu mențiunea „lipsă destinatar”, conform confirmării de primire seria nr. **000**.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de verificare fiscală au procedat la interogarea bazei de date ANAF- INFOPC și au constatat că, **A** figurează ca fiind dizolvată cu lichidare (radiere) din data de **00.00.2012**.

Prin adresa nr. **000/2015** organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice **X** documente ale **A**, dar nu s-a primit răspuns, iar plicul și confirmarea de primire nu au fost remise **Z**.

Având în vedere faptul că demersurile efectuate pentru obținerea documentelor aferente raporturilor economico-juridice ale persoanei fizice **X** cu **A** nu au condus la obținerea de documente și clarificări relevante pentru situația fiscală personală, organele de verificare fiscală au procedat la analizarea și valorificarea informațiilor și documentelor

deținute, respectiv formularul nr.30 - „Date informative la data de 31 decembrie 2011”, ocazie cu, care au fost constatate la poziția 149 - sume datorate acționarilor/asociaților cont 455, un rulaj al anului 2011 în sumă de **000 lei** rezultat din diferența între soldul final la data de 31.12.2011 (**000 x 95% = 000 lei**) și soldul inițial la data de 01.01.2011 (**000 x 95%= 000 lei**).

În calitate de asociat persoana fizică verificată **X** a deținut o cotă de 95% părți sociale, iar suma de **000 lei** reprezintă totalul finanțărilor efectuate de persoana fizică **X** din totalul de **000 lei**, sumă datorată acționarilor și înregistrată în creditul contul 455 „Sume datorate acționarilor/ asociatilor”. Cota de 5% o deținea în calitate de asociat persoana fizică **2**.

În lipsa altor informații, 95% din creditările efectuate de acționarii **A** și înregistrate în creditul contului 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților”, respectiv suma de **000 lei** a fost considerată de organele de verificare fiscală ca aparținând acționarului principal al societății persoana fizică **X**.

Conform datelor analizate în urma interogării bazei de date din aplicația informatică ANCPPI, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** nu a deținut bunuri imobile în perioada 01.01.2011-31.12.2011.

De asemenea, organele de verificare fiscală au interogat baza de date ANAF prin aplicația FISCNET - Secțiunea Tranzacții imobiliare pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2011 și nu au fost găsite informații privind tranzacții notariale în care să figureze persoana fizică **X**.

Din analiza datelor obținute prin intermediul aplicației informatice DISPECER 3, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** nu a deținut nici un bun mobil în perioada 01.01.2011-31.12.2011.

Din informațiile primite de la Primăria Sectorului 1 - Direcția Generală Impozite și Taxe Locale a Sectorului 1 (prin adresa nr. **000/2015**) și Primăria Otopeni - Compartimentul Impozite și Taxe (prin adresa nr. **000/2015**), organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** nu figurează în perioada 01.01.2011-31.12.2011 înregistrată cu bunuri mobile sau imobile.

Astfel, din informațiile, documentele, și alte mijloace de probă obținute și analizate pe parcursul verificării fiscale prealabile documentare, în urma examinării creșterii sau diminuării elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de venituri și cheltuieli pentru stabilirea situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** a utilizat în perioada 01.01.2011-31.12.2011 fonduri din surse neidentificate în sumă de **000**

lei, întrucât utilizările de fonduri în sumă de **000 lei** au fost mai mari decât veniturile declarate în sumă de **000 lei**.

Având în vedere aceste aspecte, organele de verificare fiscală, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art. 73, art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de **000 lei** prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei de **000 lei**, reprezentând baza impozabilă.

Totodată, pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, organele de verificare fiscală au calculat accesorii în sumă de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, în baza prevederilor art.120 alin.(7) și art.120¹ alin.(2) și (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și respectiv art.174 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2012-28.03.2017.

Având în vedere cele constatate, organele de verificare fiscală din cadrul **Y** au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul **I**, Sesizarea penală nr. **000/2017**, ale cărei constatări se regăsesc și în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2017**, pentru a se constata dacă faptele menționate pot întruni elementele constitutive ale vreunei infracțiuni prevăzute de Codul Penal și de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, precum și a altor legi speciale.

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:

Aspecte procedurale

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației nu se va mai investi cu soluționarea acestora, întrucât au fost analizate prin Decizia nr.**000/2017**.

Aspecte de fond

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesorii aferente în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de administrare Fiscală

prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2011, în condițiile în care, pe de o parte organul de soluționare a contestației trebuie să se pronunțe și în raport de reținerile organelor de urmărire penală, iar pe de altă parte constatările organelor de verificare fiscală nu au format convingerea organului de soluționare a contestației că persoana fizică verificată datorează impozit pe venit în cuantumul stabilit.

În fapt, în urma verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat că aceasta a utilizat în perioada 01.01.2011-31.12.2011, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau neimpozabile identificate în cuantum de **000 lei**.

Totodată, s-a constatat că au fost acordate împrumuturi societății **A**, 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**.

De asemenea, organele de verificare fiscală au calculat pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, pentru perioada 01.01.2012-28.03.2017.

Având în vedere că, în speță s-a pus problema realității declarațiilor persoanei fizice verificate cu privire la sursa fondurilor utilizate în perioada supusă verificării fiscale având drept consecință existența unor venituri suplimentare din surse nedeclareate, organele de verificare fiscală au apreciat că persoana fizică verificată a prezentat date și informații care nu sunt credibile și care nu sunt conforme cu realitatea, și au înaintat Parchetului de pe Lângă Tribunalul I, Sesizarea penală nr. **000/2017**, ale cărei constatări se regăsesc și în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2017**, pentru a se constata dacă faptele menționate pot întruni elementele constitutive ale vreunei infracțiuni prevăzute de Codul Penal, Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și Legea nr. 656/2002, republicată, pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor.

Sesizarea penală nr. **000/2017** a format obiectul dosarului penal nr.**000/2017** aflat pe rolul Tribunalului I – secția penală, iar prin Ordonanța de clasare nr. **000/2019**, definitivă, așa cum s-a reținut în preambulul prezentei decizii, s-a dispus clasarea cauzei cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.a din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și spălarea banilor prevăzută și pedepsită de art. 29 alin. (1) din Legea nr. 656/2002, deoarece nu există probe că persoana fizică a săvârșit infracțiunea.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, persoana fizică **X** susține că organele de verificare fiscală au constatat că **A** a primit cu titlu de împrumut suma de **000 lei**, fără a stabili care dintre asociații a creditat societatea și că toate constatările organelor de verificare fiscală s-au fundamentat pe presupuneri.

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.

Astfel se reține că, potrivit Referatului cu propunere de clasare a cauzei și disjungere, întocmit de serviciul de Investigare a Criminalității

Economice din cadrul Inspectoratului de Poliție al județului Ilfov în dosarul nr. **000/2017**, în baza căruia s-a emis Ordonanța de clasare din data de **00.00.2019**, organele de cercetare penală au reținut că:

”(...)

*În urma verificării extraselor de cont s-a constatat faptul că în anul 2011, contul **B** nu a fost creditat de numita **X** cu suma de **000 lei**.*

(...)

*Or, din analiza actelor de urmărire penală efectuată în cauză reiese că nu se poate stabili dincolo de orice dubiu săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea pentru care s-a dispus începerea urmăririi penale, neputându-se reține fapta numitei **X** deoarece aceasta nu s-a ocupat în fapt de administrarea societății și **nici nu a creditat societatea B cu vreo sumă de bani**, persoana care s-a ocupat în fapt de administrarea societății neputând fi identificată.”*

De asemenea, prin Încheierea penală nr. **000**, în dosar nr. **000/2019**, Judecătorul de Cameră Preliminară din cadrul tribunalului I a reținut că:

”(...) raportat la actele și lucrările dosarului, în mod corect a apreciat procurorul că probele administrate nu pot conduce la formarea convingerii, dincolo de orice îndoială rezonabilă, că în cauză au fost săvârșite, de către intimata **X**, infracțiunile de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2015 și spălarea banilor, prevăzută de art. 29 alin. 1 din Legea nr. 656/2002.

*Astfel, din actele aflate la dosarul cauzei nu a rezultat, dincolo de orice îndoială, existența unor finanțări către S.C. **A** realizate de către intimata **X**, în numerar și în cuantumul indicat de către organele fiscale.*

(...)

Prin urmare, judecătorul de cameră preliminară apreciază că, în cauză, nu sunt probe certe, sigure, complete referitoare la vinovăția intimitei și există îndoială cu privire la vinovăția sa, astfel că devine aplicabilă regula în dubio pro reo, orice îndoială operează în favoarea acesteia, iar această îndoială este echivalentă cu o probă pozitivă de nevinovăție”.

Prin urmare, întrucât la momentul verificării fiscale, organele de verificare fiscală au apreciat că persoana fizică **X** a creditat **B** cu suma de **000 lei**, au sesizat organele abilitate cu privire la săvârșirea de către contestatară a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunilor de evaziune fiscală și spălarea banilor și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte

soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței a rezultat că persoana fizică verificată nu a creditat societatea respectivă cu vreo sumă de bani, premisa organelor de verificare fiscală nu se susține.

Organul de soluționare a contestației mai reține că, prin Raportul de verificare fiscală care a stat la baza Deciziei de impunere contestată, organele de verificare fiscală au constatat următoarele:

- persoana fizică **X** în perioada 01.01.2011- 31.12.2011 a deținut calitatea de administrator și de asociat în cotă de 95% la **A**, iar cota de 5% fiind deținută în calitate de asociat de către persoana fizică **2**;

- întreaga corespondență transmisă către **A** a fost returnată cu mențiunea „lipsă destinatar”;

- din interogarea bazei de date A.N.A.F. - INFOPC a rezultat că **A** figurează ca fiind dizolvată cu lichidare (radiere) din data de **00.00.2012**;

- având în vedere faptul că demersurile făcute pentru obținerea documentelor aferente raporturilor economico-juridice ale persoanei fizice **X** cu **A** nu au condus la obținerea de documente și clarificări relevante pentru situația fiscală personală, organele de verificare fiscală au procedat la analiza și valorificare informațiilor și documentelor deținute, respectiv formularul nr. 30 - „Date informative la data de 31 decembrie 2011”, ocazie cu care au fost constatate la poziția 149 - sume datorate acționarilor/asociaților cont 455, un rulaj al anului 2011 în sumă de **000 lei**, care rezultă din diferența între soldul final la data de 31.12.2011 (**000 x 95% = 000 lei**) și soldul inițial la data de 01.01.2011 (**000 x 95%= 000 lei**);

- în lipsa altor informații, **95% din creditările efectuate de acționarii A și înregistrate în creditul contului 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților”, respectiv suma de 000 lei a fost considerată de organele de verificare fiscală ca aparținând acționarului principal al societății persoana fizică X.**

Conform datelor analizate în urma interogării bazei de date din aplicația informatică ANCPI, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** nu a deținut bunuri imobile în perioada 01.01.2011- 31.12.2011.

De asemenea, organele de verificare fiscală au interogat baza de date ANAF prin aplicația FISCNET - Secțiunea Tranzacții imobiliare pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2011 și nu au fost găsite informații privind tranzacții notariale în care să figureze persoana fizică **X**.

Din analiza datelor obținute prin intermediul aplicației informatice DISPECER 3, organele de verificare fiscală au constatat că persoana

fizică **X** nu a deținut nici un bun mobil în perioada 01.01.2011-31.12.2011.

Din informațiile de la Primăria Sectorului 1 - Direcția Generală Impozite și Taxe Locale a Sectorului 1 (prin adresa nr.**000/2015**) și Primăria Otopeni - Compartimentul Impozite și Taxe (prin adresa nr.**000/2015**), organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** nu figurează cu bunuri mobile sau imobile în perioada 01.01.2011-31.12.2011.

Din informațiile, documentele, și alte mijloace de probă obținute și analizate pe parcursul verificării fiscale prealabile documentare, în urma examinării creșterii sau diminuării elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de venituri și cheltuieli pentru stabilirea situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** a utilizat în perioada 01.01.2011-31.12.2011 fonduri din surse neidentificate în sumă de **000 lei**, întrucât utilizările de fonduri în sumă de **000 lei** au fost mai mari decât veniturile declarate în sumă de **000 lei**.

Având în vedere aceste aspecte, organele de verificare fiscală, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art. 73 și art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de **000 lei** prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei de **000 lei**, reprezentând baza impozabilă.

Totodată, pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, organele de verificare fiscală au calculat accesorii în sumă totală de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, pentru perioada 01.01.2012-28.03.2017.

Față de cele reținute de organele de verificare fiscală, raportat la susținerile persoanei fizice X din contestația formulată, precum și din cererea de reluare a procedurii de soluționare a contestației, dar și din conculziile clasării cauzei de către organele de urmărire penală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În conformitate cu 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:

"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 nedeclarate;*

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 nedeclarate 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.

De asemenea, potrivit 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.”

Concluziile impunerii de către organele de verificare fiscală s-au fundamentat pe faptul că întrucât demersurile făcute pentru obținerea documentelor aferente raporturilor economico-juridice ale persoanei fizice **X** cu **A** nu au condus la obținerea de documente și clarificări relevante pentru situația fiscală personală, s-a procedat la analiza și valorificarea informațiilor și documentelor deținute, respectiv formularul nr. 30 - „Date informative la data de 31 decembrie 2011”, ocazie cu care au fost constatate la poziția 149 - sume datorate acționarilor/asociaților cont 455, un rulaj al anului 2011 în sumă de **000 lei** care rezultă din diferența între soldul final la data de 31.12.2011 (**000 x 95% = 000 lei**) și soldul inițial la data de 01.01.2011 (**000 x 95%= 000 lei**).

În lipsa altor informații, 95% din creditările efectuate de acționarii **A** și înregistrate în creditul contului 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților”, respectiv suma de **000 lei**, a fost considerată de organele de verificare fiscală ca aparținând acționarului principal al societății persoana fizică **X**.

Față de aceste concluzii, organul de soluționare a contestației reține susținerea contestatarei potrivit căreia „*constatările organelor de verificare fiscală privind stabilirea bazei suplimentare pentru care s-a calculat impozit pe venit s-au fundamentat pe presupuneri, însă stabilirea de fapt fiscală trebuie apreciată în funcție de documente, informații.*”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține și motivația din considerentele Ordonanței de clasare dată de organele de urmărire penală, definitivă, potrivit căreia „*din actele aflate la dosarul cauzei nu a rezultat, dincolo de orice îndoială, existența unor finanțări către S.C. A realizate de către intimata X, în numerar și în cuantumul indicat de către organele fiscale.*”

Prin urmare, având în vedere:

- faptul ca prin Încheierea penală nr. **000**, în dosar nr. **000/2019**, Judecătorul de Cameră Preliminară din cadrul tribunalului **I** a reținut că „*în cauză, nu sunt probe certe, sigure, complete referitoare la vinovăția intimitei și există îndoială cu privire la vinovăția sa, astfel că devine aplicabilă regula în dubio pro reo, orice îndoială operează în favoarea acesteia, iar această îndoială este echivalentă cu o probă pozitivă de nevinovăție*”;

- cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, acestea având competența în stabilirea realității tranzacțiilor derulate în speta și pronunțarea cu privire la săvârșirea sau nu a infracțiunii de evaziune 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;

- faptul că pentru organele de verificare fiscală au stabilit impozit pe venit suplimentar fără a analiza documente, informații, ci, doar din înregistrările efectuate în creditul contului 455 „*Sume datorate acționarilor/asociaților*” de către **B**,

organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra datorării acestui impozit în cuantumul stabilit, în speță impunându-se reanalizarea situației de fapt de către organele de verificare fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și efectuarea unei analize temeinice în cadrul competențelor de care dispune, a tuturor documentelor ținând cont de faptul că prin Ordonanța de clasare, definitivă, s-a dispus, în ceea ce privește persoana fizică **X**, clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.a din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și de spălare a banilor prevăzută de art. 29 alin.(1) din Legea nr. 656/2002, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul verificării fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, întrucât documentele existente la dosar nu sunt de natură să clarifice complet situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra datorării de către persoana fizică **X** a impozitului

pe venit stabilit suplimentar, impunându-se analizarea temeinică a tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu pct.11.4. 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, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa Decizia 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 Y, pentru suma de 000 lei reprezentând impozit pe venit, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de verificare fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea verificării fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.**

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 desființată Decizia de impunere **000/2017** pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință se va desființa titlul de creanță contestat și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmând ca acestea să fie recalulate, dacă se impune, în funcție de rezultatul refacerii verificării fiscale.

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

D E C I D E

Desființarea 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 Y, pentru suma 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, urmând ca organul fiscal competent, prin altă echipă de verificare fiscală, decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea verificării fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

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

DIRECTOR GENERAL