



DECIZIA nr. 000/06.2020
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. A_SLP 000/2020

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.A_VEF 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 000/2020, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.A_VEF 000/2020, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2020 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, 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.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Persoana fizica X a solicitat susținerea orala a contestației formulate împotriva deciziei de impunere, procedură ce a avut loc prin intermediul mijloacelor de comunicare la distanță-telefon, conform minutei anexate la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X.

I. Persoana fizica X, contesta Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situatiei fiscale personale nr. A_VEF 000/2020, emisa in baza Raportului de verificare fiscala nr. A_VEF 000/2020, de catre Directia Generala Control Venituri Persoane Fizice, pentru urmatoarele considerente:

1. Persoana fizică contestatară susține că în mod netemeinic, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare niciunul din împrumuturile încheiate cu persoanele fizice A și B, motivația fiind bazată pe împrejurări de formă ale contractelor de împrumut și de sursa originară și licită a fondurilor împrumutătorului, respectiv a urmatoarelor împrumuturi:

- de la persoana fizica A suma de 000 lei anterior anului 2011, suma de 000 lei in anul 2011, suma de 000 lei in anul 2012 si suma de 000 lei in anul 2013;

- de la persoana fizica B suma de 000 lei in anul 2013.

De asemenea, contestatarul sustine ca organele de verificare fiscala au apreciat ca sumele de bani imprumutate de la persoanele fizice ar fi trebuit sa fie remise prin viramente bancare, desi in perioada 2011-2013 nu existau reglementari legale privind tranzactiile efectuate in numerar, astfel sumele de bani imprumutate „*manu ad manum*” nu trebuiau apreciate din perspectiva reglemetarilor actuale, ci cu respectarea principiului fiscal „*in dubio pro reo*”.

Contestatarul sustine ca organele de verificare fiscala au apreciat ca fiind neconcludenta pentru restituirea împrumuturilor intrarea in societate a împrumutătorului A, intrucat a fost efectuata tardiv, desi ratiunea persoanei fizice X a fost de ocultare a instrainarii intereselor de participatie, inasa nu exista obligativitatea declararii la Registrul comertului la momentul respectiv.

In ceea ce priveste împrumutul primit de la persoana fizica B, contestatarul sustine ca organele de verificare fiscala au considerat ca desi detinea fonduri banesti mai mari decat veniturile impozabile declarate, nu au luat in considerare faptul ca i-ar fi acordat bani cu împrumut.

Totodata, persoana fizică X precizează că la data întocmirii documentelor și ulterior, nu a avut motive de a se îndoii de calitatea avocatului D și nu avea dreptul și posibilitatea de a verifica registrele acestuia, referitor la respectarea obligației de transmitere a informațiilor la OCSB, inasa organele de verificare fiscală și-au depășit „*mala fide*” atribuțiile legale sugerând posibilitatea existenței unor infracțiuni privitoare la sursa banilor împrumutați ori la întocmirea actelor.

În susținere, contestatarul invocă prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 6, art. 10 alin. (1) si art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu art. 4 alin. (1) și (2) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, subliniind că, organele

de verificare fiscală aveau obligația de a respecta prezumția legal-constituțională de nevinovăție.

2. Contestatarul susține ca organele de verificare fiscală au refuzat să ia în considerare orice intenție a sa de a prezenta surse ale fondurilor financiare obținute anterior perioadei verificate, spunând în mod constant că nu vor fi avute în vedere, invocând în aceste sens bună credința conform art. 12 alin (1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, contestatarul precizează că formularul Declarație de patrimoniu și venituri are caracterul unui act administrativ nelegal, întrucât nu are o rubrică în care să fie declarate sumele de bani deținute în numerar la începutul perioadei verificate.

3. Persoana fizică contestată susține că i-au fost stabilite venituri din surse neidentificate în suma de 000 lei în anul 2011, în suma de 000 lei în anul 2012 și în suma de 000 lei în anul 2013, pentru care s-a calculat impozit pe venit și accesorii, în baza art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu precizarea că acest articol nu a avut norme metodologice de aplicare.

4. Contestatarul face precizarea că prin Hotărârea dată în cauza 39766/2005 *Serkov vs. Ucraina*, CEDO, principiul „*in dubio contra fiscum*” este ridicat la rang de drept al omului, însă organele de verificare fiscală nu au respectat acest principiu ci au interpretat orice împrejurare de fapt împotriva sa.

5. Persoana fizică contestată, în acest context, invocă dreptul la tăcere drept de sorginte constituțională, așa cum statuează Curtea Constituțională în Decizia nr.611/2017.

6. Urmare susținerii orale a contestației, persoana fizică X a menționat că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 000 euro, obținută din vânzarea autoturismului marca C pentru care contestatarul a prezentat un contract de vânzare-cumpărare, întrucât persoana cumpărătoare nu a întocmit documentele necesare în vederea înscrierii pe numele său, autoturismul figurând la data verificării pe numele persoanei fizice X. Întrucât cumpărătorul nu a înscris autoturismul pe numele său, reprezintă o contravenție a acestuia și nu afectează transmiterea dreptului de proprietate și evident încasarea pretului.

Totodată, contestatarul mai susține că *”organele de verificare fiscală sunt obligate să verifice veniturile familiei și nu doar ale contestatarului (...)*”.

Prin urmare, contestatarul solicită anularea Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2020, prin care au fost stabilite creanțe fiscale suplimentare în sumă de 000 lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de 000 lei și accesorii în sumă de 000 lei și solicită restituirea sumei de 000 lei.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2020 si Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2020, au stabilit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, urmatoarele:

Organele de verificare fiscală au analizat situația fiscală personală a persoanei fizice X pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013 în baza art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza art. 20 și 21 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, Declarației de patrimoniu și venituri nr. A_VEF 000/2016, răspunsurilor la întrebările formulate prin note explicative, documentelor justificative aferente, coroborate cu informațiile și documentele deținute/obținute de organul fiscal, în condițiile legii, prin examinarea creșterilor și diminuărilor elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie în numerar și prin conturi bancare, a elementelor de venituri și cheltuieli, precum și la stabilirea situației fiscale personale.

Organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, că persoana fizică X a utilizat, în perioada 01.01.2011-31.12.2013,

- fonduri în cuantum de 000 lei, din care: achiziții de bunuri imobile în cuantum de 000 lei, restituiri împrumuturi primite de la persoana juridică E SRL în cuantum de 000 lei, împrumuturi acordate persoanelor juridice (F SRL și G SRL) în cuantum de 000 lei, impozite, taxe și contribuții achitate în cuantum de 000 lei, cheltuieli personale de trai în cuantum de 000 lei, cheltuieli aferente politelor de asigurări în cuantum de 000 lei, comisioane, dobânzi și speze bancare în cuantum de 000 lei, taxe notariale achitate în cuantum de 000 lei, majorarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei, achiziții autovehicule în sumă de 000 lei și achiziții părți sociale la H SA în cuantum de 000 lei,

- (mai mari) decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, din care: venituri impozabile declarate în cuantum de 000 lei, venituri neimpozabile în cuantum de 000 lei, împrumuturi primite de la persoana juridică E SRL în cuantum de 000 lei, restituiri împrumuturi de la persoane juridice (F SRL, G SRL și E SRL) în cuantum de 000 lei,

- rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Organele de verificare fiscală au comparat utilizările de fonduri efectuate de persoana fizică X în cuantum de 000 lei, cu sursele impozabile identificate, declarate în perioada 2011 - 2013, în cuantum de 000 lei, probate cu documente justificative, și a determinat venituri impozabile suplimentare a căror sursă nu a fost identificată, în cuantum de 000 lei, reprezentând baza impozabilă ajustată, asupra căreia s-a calculat impozitul pe venit datorat de persoana fizică verificată pentru perioada verificată.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.A_VEF 000/2020, prin care au stabilit baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei și au calculat impozit pe venit în suma de 000 lei, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit în cuantum de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, în baza prevederilor art. 22, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7), art. 120¹ alin. (2) și (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015, și în baza prevederilor art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-05.12.2019.

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 în cadrul verificării situației fiscale personale nr.A_VEF 000/2020, 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 personale a persoanei fizice X prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat pentru: achiziții de bunuri imobile, restituiri împrumuturi primite de la persoana juridică E SRL, împrumuturi acordate persoanelor juridice (F SRL și G SRL), impozite, taxe și contribuții achitate, cheltuieli personale de trai, cheltuieli aferente politelor de asigurări, comisioane, dobânzi și speze bancare, taxe notariale achitate, majorarea soldurilor conturilor bancare, achiziții autovehicule și achiziții părți sociale la H SA, în perioada 01.01.2011-31.12.2013, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate, venituri neimpozabile, împrumuturi primite de la persoana juridică E SRL, restituiri împrumuturi de la persoane juridice (F SRL, G SRL și E SRL), rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2011-31.12.2013, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de 000 lei, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pentru anii fiscali 2011, 2012 și 2013, pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr.675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de 000 lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de 000 lei, din care dobânzi în sumă de 000 lei și penalități în sumă de 000 lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.138 alin.(9) - (13), 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

*(9) 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. ****).*

(10) În cazul în care persoana fizică supusă verificării nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (6) și (7) verificarea situației fiscale personale se face pe baza informațiilor și documentelor deținute sau obținute de organul fiscal central în condițiile prezentului cod.

(11) 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.

(12) Ori de câte ori, pe parcursul verificării situației fiscale personale, organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, le poate solicita persoanei fizice, în condițiile prezentului cod. În acest caz, organul fiscal central stabilește un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile, pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate.

(13) Pe parcursul derulării verificării situației fiscale personale, persoana fizică supusă verificării are dreptul să prezinte orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale. Cu ocazia prezentării documentelor justificative sau explicațiilor, concluziile se consemnează într-un document semnat de ambele părți. În cazul în care persoana fizică verificată refuză semnarea documentului, se consemnează refuzul de semnare.

”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. 20, art. 21, art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 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. 20

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

a) examinarea înscrisurilor sau informațiilor 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 riscului de neconformare la declararea veniturilor impozabile, precum și, după caz, a altor 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 impozabilă verificată, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării (venituri din surse identificate și/sau din surse neidentificate);

d) stabilirea, după caz, a creanței fiscale principale, precum și a creanțelor fiscale accesorii aferente creanței fiscale principale.

„ART. 21 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. 22

(2) Selectarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor se face în funcție de cerințele specifice ale acestora, de situația fiscală a persoanei fizice verificate și de natura informațiilor ori a documentelor disponibile, astfel:

a) metoda sursei și utilizării fondului este selectată atunci când se constată că persoana fizică verificată a utilizat fonduri în valoare mai mare decât sursele identificate;

ART. 23 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:

a) determinarea valorii fondurilor utilizate;

b) determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate;

c) determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate;

d) identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedeclarate, încasate din sursele identificate;

e) stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate;

f) 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, respectiv stabilirea veniturilor suplimentare provenite din determinarea valorii fondurilor utilizate; determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate; determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate; identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedeclarate, încasate din sursele identificate; stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate; aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate 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 01.01.2011-31.12.2013:

”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:

Asa cum s-a retinut si la situatia de fapt, organele de verificare fiscala au constatat ca persoana fizica X în perioada 01.01.2011-31.12.2013, a utilizat fonduri în suma de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, rezultând o diferență de venituri din surse neidentificate în sumă de 000 lei, pentru care a fost calculat impozit pe venit în suma de 000 lei și accesorii în sumă de 000 lei.

Se reține că, pe parcursul verificării situației fiscale a persoanei fizice X, pentru determinarea stării fiscale de fapt, organele de verificare fiscală au solicitat mijloace de probă, documente, explicații, informații relevante pentru verificare și clarificări, persoanei fizice verificate, respectiv pentru veniturile obținute din surse neidentificate în sumă de 000 lei, în condițiile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de verificare fiscală au consemnat în raportul de verificare fiscală că persoana fizica X a transmis *Declarația de patrimoniu si de venituri inregistrata sub nr. A_VEF 000/2016* insotita de documentele: 4 (patru) contracte de vânzare cumpărare pentru imobilele aflate în proprietatea sa, 2 (două) contracte de vânzare cumpărare pentru autovehiculele achiziționate în perioada verificată, status cont banca I pentru Locuințe la data de 31.12.2012 și 31.12.2013, chitanțe aferente ratelor de asigurare plătite în perioada verificată, contract de împrumut fn/2010 și act adițional nr.000/2015, încheiat cu persoana fizica A, contract de împrumut fn./ 2011 și act adițional nr.000/2015 încheiat cu persoana fizica A, contract de împrumut nr. 000/2013 încheiat cu persoana fizica B, declarații și adevărinițe de venit pentru persoanele fizice care au încasat comisioane din contracte de asigurare și au predat sumele încasate persoanei fizice verificate.

Prin Nota explicativa din data de 2016, consemnată în Minuta întâlnirii nr. A_VEF 000/2016, cât și în Declarația de patrimoniu și de venituri, persoana fizică verificată a declarat că la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2011, a deținut în numerar suma de 000 lei și 000 euro, la începutul anului 2012 suma de 000 lei și 000 euro, iar la începutul anului 2013 suma de 000 lei, acestea reprezentând împrumuturi obținute de la persoane fizice și juridice, fonduri acumulate în perioada 1993-2010, din salarii, comisioane pentru intermediere contracte de asigurări și intermediere în vânzarea de autovehicule aduse din străinătate, pe care le-a păstrat în locuința personală, având acces personal împreună cu soția sa persoana fizică J.

Pentru justificarea soldului de numerar declarat ca fiind deținut la începutul perioadei verificate în sumă 000 euro, persoana fizică verificată a indicat ca sursă de fonduri venituri acumulate în perioada 1993-2010, reprezentând salarii, comisioane pentru intermediere contracte de asigurări, din intermediere vânzare autovehicule aduse din străinătate, însă, organele de verificare fiscală din analiza informațiilor obținute din baza de date A.N.A.F. prin aplicația Fiscnet, au constatat că pentru perioada 2000-2010, sursele de venit net provenite din venituri impozabile declarate de persoana fizică X, au fost în sumă de 000 lei, iar cheltuielile personale de trai declarate pentru aceeași perioadă au fost de aproximativ 000 lei, în aceeași perioadă a înființat societăți comerciale și a creditat persoanele juridice la care deținea titluri de participare în sumă de 000 lei, rezultând cheltuieli mai mari decât veniturile obținute.

Cât privește suma de 000 lei, persoana fizică verificată a declarat că din aceasta, suma de 000 lei reprezintă împrumut primit de la persoana juridică E SRL anterior datei de 01.01.2011, regăsită ca sold inițial în bilanțul de verificare și în fișa contului 461- Debitori și suma de 000 lei, reprezintă împrumut obținut de la persoana fizică A prin două contracte de împrumut încheiate la data de 2010 și 2011.

Prin Nota explicativă din data de 2016, consemnată în Minuta întâlnirii nr. A_VEF 000/2016, persoana fizică verificată a declarat că plățile în numerar în sumă de 000 lei, primite cu titlu de împrumut de la persoana juridică E SRL, au avut ca scop finanțarea activității persoanei juridice F SRL care deținea în această perioadă părți sociale la E SRL, prin urmare aceste sume au fost acordate în scopul acoperirii unor nevoi curente, imediate ale societății unde era asociat, administrator și salariat, legate de funcționarea acesteia și nu pentru utilizarea în scopuri personale de către persoana fizică verificată.

Referitor la împrumuturile în sumă de 000 lei, despre care persoana fizică verificată a declarat că au fost obținute de la persoana fizică A, persoană cu

cetățenie dublă, română și americană, se retine ca organele de verificare fiscala au constatat ca cele doua contracte incheiate la data de 2010 și 2011, sub semnatura privata, au fost certificate pentru data certa, identitatea partilor si continut, de catre persoana fizica D care a aplicat pe documente stampila de avocat al baroului K si nu parafa care confera inregistrurilor statutul de act atestat de avocat opozabil partilor.

Din analiza contractelor de împrumut, organele de verificare fiscala au constatat ca in contractul incheiat in data de 2010, se mentioneaza ca suma totală împrumutată în baza acestuia este de 000 lei (echivalentul a 000 USD), iar în contractul de împrumut din data de 2011 se mentioneaza că suma totală împrumutată este de 000 lei (echivalentul a 000 USD), *"sume care se vor acorda în tranșe și în numerar, în funcție de nevoile de finanțare ale societății F S.R.L."* fără a se preciza datele la care se vor face plățile parțiale și nici datele la care se vor restitui sumele împrumutate.

De asemenea, se retine ca la solicitarea organelor de verificare fiscala prin notă explicativă la data de 2016, persoana fizica verificata a precizat că nu s-au întocmit documente cu ocazia acestor transferuri de sume, întrucât relația acestuia cu împrumutătorul este una bazată pe încredere, dar există evidențe personale pe care le-au întocmit separat cele două părți pentru a gestiona derularea tranzactiilor, fapt consemnat în Minuta întâlnirii nr. A_VEF_000/2016.

Având în vedere că din informațiile și documentele prezentate de către persoana fizică verificată, care au fost corelate și coroborate cu informațiile deținute de organele de verificare fiscala, precum și cu susținerile creditorului A, se retine ca organele de verificare fiscala au constatat nenumărate neconcordanțe si au procedat la solicitarea, în temeiul prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, de informații suplimentare și mijloace de probă în măsură să clarifice proveniența fondurilor invocate de persoana fizica verificata ca fiind din împrumuturile de la persoana fizică A.

Se retine ca, prin Adresa nr. A_VEF_000/2017, organele de verificare fiscala au solicitat persoanei fizice imprumutatoare A informatii cu privire la împrumuturile acordate persoanei fizice verificate, la care a raspuns prin Adresa nr. A_VEF_000/2017 si a mentionat faptul ca nu își amintește datele exacte când au fost acordate ori restituite tranșele de împrumut către persoana fizica X.

Cat priveste sursa numerarului împrumutat, se retine ca persoana fizica A a declarat că nu deține nici un document întrucât acestea au fost distruse într-un incident în urma căruiia mașina în care se afla a luat foc, inasa nu a prezentat înregistruri doveditoare emise de organele constatatoare abilitate (Inspectoratul pentru Situații de Urgență, Inspectoratul Județean al Poliției Române,etc.) precum

că mașina în care se afla a luat foc ori că toate documentele personale se aflau în acel moment în mașina implicată în evenimentul invocat, dar indică drept surse venituri realizate/obținute în mod legal, de-a lungul timpului, atât în străinătate, cât și în țară.

Din verificările efectuate în aplicația Fiscnet, organele de verificare fiscală au constatat că veniturile realizate și declarate de către persoana fizică A în România, în anul 2011, ulterior datei de 2010 înscrisă în primul contract de împrumut, au fost în suma netă de 000 lei.

Se reține că, în situația în care veniturile ar fi fost realizate în străinătate, având în vedere faptul că persoana fizică A avea cetățenie română și domiciliu în România, acesta avea obligația de a le declara autorităților fiscale din România, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil în anul 2010, art.90 alin. (1), alin. (3), potrivit cărora:

”Persoanele fizice prevăzute la art.40 alin.1 lit.a(și cele care îndeplinesc condițiile prevăzute la art.40 alin.2 datorează impozit pentru veniturile obținute în străinătate” ,

”Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin.1 au obligația să le declare potrivit declarației de impunere până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului”.

Persoanele prevăzute la art.40 alin 1 lit.a) sunt *”persoanele fizice rezidente române cu domiciliul în România”* iar cele prevăzute la art.40 alin 2 sunt *”persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute la art.7 alin.1 pct.23 lit.b) sau c)”*, respectiv:

”Persoane fizice rezidente sunt persoanele fizice pentru care ...

b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România” ;

c) este prezent în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat.”

Prin urmare, se reține că deși există obligația declarării în România a oricăror venituri obținute în străinătate, urmând ca ulterior să se aplice regulile de evitare a dublei impuneri prevăzute în Convenția încheiată între România și SUA, organele de verificare fiscală nu au identificat nici o declarație în evidențele fiscale, pentru persoana fizică A.

În vederea clarificării sursei fondurilor împrumutate de către persoana fizică A persoanei fizice verificate, organele de verificare fiscală au solicitat informații autorității fiscale americane (IRS) prin Adresa nr. A_VEF_000/2017, privind rezidența fiscală și sursele de venit ale acestuia, eventuale transferuri de sume în numerar sau prin conturi bancare în România sau în alt stat, retrageri de numerar,

declarații privind tranzitul de numerar la frontiera de stat a SUA, situația intrărilor și ieșirilor persoanei fizice pe/de pe teritoriul Statelor Unite ale Americii .

Se retine ca, prin adresele nr. A_VEF_000/2018 si nr. A_VEF_000/2019, IRS a comunicat ca persoana fizica A a deținut cetățenie americană, dar a rămas rezident fiscal în România, fiind astfel obligat să depună la autoritatea fiscală română declarație privind veniturile realizate în străinătate.

Totodata, IRS prin adresele sus mentionate, a comunicat ca veniturile realizate de persoana fizica A în SUA in perioada 2009 – data eliberării către acesta a pașaportului american și 2013 – data specificată inițial de persoana fizica X ca dată a acordării ultimei tranșe de împrumut, acesta a obținut venituri numai în anul 2011 în sumă totală de 000 USD (echivalent a 000 RON la cursul mediu comunicat de BNR pentru anul 2011 respectiv 000 RON/USD), din salarii, compensatie pentru somaj, dobanzi si activitati de liber profesionist. În ceilalți ani, respectiv 2012 și 2013 nu au fost identificate venituri realizate de acesta.

Mai mult, se retine ca din raspunsul IRS rezulta faptul ca nu au fost declarate organelor vamale din SUA sau altor organe abilitate transferuri de sume în numerar peste frontiera de stat a SUA, de catre persoana fizica imprumutatoare A.

De asemenea, se retine ca, Directia Generala a Vamilor din cadrul A.N.A.F. prin adresa nr. 000/2017, înregistrată la D.G.C.V.P.F. sub nr. A_VEF_000/2017 a comunicat faptul că *"nu au înregistrate declarații privind instrumente de plată în valută sau în moneda națională sub formă de numerar, ale persoanei menționate în adresa dvs și nici procese verbale de contravenție încheiate de autoritatea vamală, în cazul neîndeplinirii obligației de declarare, pe numele acestei persoane, în perioada 2009-2015"*.

Totodata, se retine ca potrivit art.3 alin.2 din Regulamentul nr. 1899/05, în cazul introducerii/scoaterii de sume în numerar peste 10.000 euro din Comunitatea Europeană există obligația de declarare la organele vamale, iar din raspunsul Direcției Generale a Vamilor a rezultat ca pentru persoana fizică A nu s-au identificat declarații cum că ar deține vreo sumă în numerar care excede plafonului legal și nici nu a fost identificată de autoritățile vamale române ca tranzitând frontiera de stat a României cu sume de bani în numerar, deși sumele invocate care ar fi fost împrumutate, în numerar, și pe teritoriul României, sunt considerabile atât ca valoare și ca volum, chiar și dacă fondurile ar fi fost introduse pe teritoriul României, în tranșele specificate, nu se probeaza faptul că fondurile pe care persoanele fizice X și A au declarat că le-au împrumutat și respectiv le-au acordat, au existat în mod real pe teritoriul României.

Din cele prezentate, se reține că veniturile obținute de către persoana fizică A în perioada anterioară acordării împrumuturilor, au fost considerabil depășite de sumele specificate in contractele de imprumut, astfel ca nu dispunea de resurse

financiare pentru a economisi suma 000 USD (000 lei), în scopul acordării împrumuturilor persoanei fizice X.

Cat priveste împrumutul in suma de 000 lei, declarat de persoana fizica verificata ca fiind obtinut de la persoana fizica B, in baza contractului de împrumut nr. 000/2013, se retine ca organele de verificare fiscala, din informatiile obtinute din baza de date ANAF prin aplicatia informatica Fiscnet, au constatat ca veniturile impozabile obtinute de persoana fizica B, in perioada 2000-2013, în sumă totală de 000 lei, iar cheltuielile efectuate cu achizițiile de proprietăți imobiliare au fost în sumă totală de 000 lei, fără a mai lua în calcul și cheltuielile personale de trai proprii pentru aceeași perioadă (11 ani), rezultă că necesarul de numerar pentru cheltuielile efectuate și pentru cele personale de trai, depasesc cu cel puțin 000 lei, veniturile obținute declarate și identificate de către organul fiscal, astfel că nu există posibilitatea reală a acumulării sumei de 000 lei, pentru a fi împrumutată persoanei fizice X.

De asemenea, se retine ca organele de verificare fiscala pentru clarificarea sursei fondurilor împrumutate au solicitat persoanei fizice B, prin Adresa nr. A_VEF_000/2016, prezentarea de documente/mijloace de proba care să ateste obținerea, existența și proveniența numerarului care a fost împrumutat la data de 2013, acesta declarand ca sursa de numerar pentru împrumutul acordat persoanei fizice verificate este un credit bancar obținut în anul 2007, în monedă euro, de la banca L S.A., anexând pentru justificare, copia extrasului de cont furnizată de bancă pentru perioada respectivă.

In urma analizei informațiilor transmise și a documentelor anexate, organele de verificare fiscala au constatat ca in anul 2007 cand a contractat creditul bancar, persoana fizica împrumutătoare B a efectuat cheltuieli cu achizitia unor imobile in suma de 000 lei, in timp ce veniturile sale erau cu mult mai mici, si mai mult, se retine ca pentru creditul contractat acesta plateste dobanzi catre banca, in timp ce împrumutul catre persoana fizica verificata ar fi fost acordat fara perceperea vreunei dobanzi, astfel încât nu dispunea de resurse financiare pentru a economisi suma 000 lei în scopul acordării împrumutului persoanei fizice X.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că, persoanele fizice împrumutătoare A si B nu ar fi deținut fonduri suficiente pentru acordarea împrumuturilor din datele de 2010 și 2011 și respectiv 2013 către persoana fizică contestatară, fapt pentru care contractele de împrumut prezentate sunt lipsite de substanță și nu pot produce efecte juridice.

În concluzie, se reține, din analiza documentelor prezentate si din verificarile efectuate, că persoana fizica verificata nu a putut proba sumele declarate prin

notele explicative si declaratia de patrimoniu si de venituri ca fiind detinute la inceputul si pe parcursul perioadei verificate.

Or, persoana fizică verificată avea obligația de a prezenta organelor de verificare fiscală informațiile necesare în vederea stabilirii stării de fapt fiscale în conformitate cu prevederile art.58 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, persoana fizică verificată avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă, conform art.73 alin.(1) și art.10 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”;

„ART. 10 Obligația de cooperare (...)

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.”

Or, simpla prezentare a unor contracte de împrumut de la persoane fizice, fără coroborarea cu alte mijloace de probă nu poate constitui o dovadă a sursei sumei de de 000 lei și 000 euro pe care contestatarul susține că o deținea la data de 01.01.2011 si nici a sumei de 000 lei și 000 euro la începutul anului 2012, a sumei de 000 lei la începutul anului 2013.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul contestatarului privind faptul ca în mod netemeinic, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare niciunul din împrumuturile incheiate cu persoanele fizice A și B, motivația fiind bazată pe împrejurări de formă ale contractelor de împrumut și de sursa originară și licită a fondurilor împrumutătorului.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul ca organele de verificare fiscală au apreciat ca sumele de bani împrumutate de la persoanele fizice ar fi trebuit sa fie remise prin viramente bancare, desi in perioada 2011-2013 nu existau reglementari legale privind tranzacțiile efectuate in numerar, astfel sumele de bani împrumutate „*manu ad manum*” nu trebuiau apreciate din perspectiva reglementarilor actuale, ci cu respectarea principiului fiscal „*in dubio pro reo*”, se retine ca organele de verificare fiscală prin Nota explicativa din data de 2016 consemnata in Minuta intalnirii nr. A_VEF 000/2016, au cerut explicatii persoanei fizice X cu privire la faptul ca nu au fost utilizate instrumente bancare in derularea

contractului de imprumut, avand in vedere suma considerabila stipulata in contract, si nu au impus acestuia utilizarea instrumentelor bancare.

Mai mult, se retine ca în baza prevederilor art. 73 alin (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *"Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal"*, organele de verificare fiscala au solicitat orice documente/probe privind dovedirea existenței sumelor împrumutate și realitatea fluxului de numerar, respectiv orice documente pe care persoana consideră că le poate prezenta și care pot constitui probe, echipa de verificare neputând a se substitui în drepturi și obligații persoanelor verificate și nici creditorilor lor, astfel argumentul contestatarului nu se poate retine in solutionarea favorabila a cauzei în condițiile în care prin nota explicativă din data de 2017 consemnată în Minuta întâlnirii nr. A_VEF_000/2017, acesta a afirmat *"Precizez faptul că nu mai am nimic de adăugat cu privire la întrebările de mai sus și nici cu privire la întreaga situație de fapt expusă în cadrul verificării întreprinse de dumneavoastră"*, refuzând colaborarea cu organul fiscal în vederea stabilirii corecte și cât mai reale a sumelor care au fost utilizate sau primite, ca elemente patrimoniale în determinarea situației sale fiscale.

Cat priveste argumentul contestatarului conform caruia organele de verificare fiscala au apreciat ca fiind neconcludenta pentru restituirea imprumuturilor intrarea in societate a imprumutatorului A, intrucat a fost efectuata tardiv, se retine ca la solicitarea organelor de verificare fiscala, persoana fizica A a raspuns prin Adresa nr. A_VEF_000/2017 prin care a confirmat acordarea imprumuturilor catre persoana fizica verificata, *"începând cu data semnării contractelor până la începutul anului 2013"*, iar cele de restituire *"în anii 2014, 2015 și 2016"*, declarand ca i-au fost cesionate părți sociale ale persoanei juridice F S.R.L. în sumă de 000 lei.

Din analiza documentelor prezentate, se retine ca organele de verificare fiscala au constatat ca cesiunea părților sociale în sumă de 000 lei a fost făcută în baza unui contract de cesiune autentificat de B.N.P. M cu nr. 000/2016 și înscris la Oficiul Național al Registrului Comerțului N la data de 2017, deci la o dată ulterioară începerii verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, respectiv în jurul datei la care organul fiscal a solicitat, în mod repetat, informații, clarificări, explicații și mijloace de probă atât persoanei verificate cât și creditorului A.

Mai mult, organele de verificare fiscală au constatat din analiza documentelor transmise de societate și de persoana fizică verificată, respectiv Hotărârea asociaților nr. 000/2011, nota contabilă, balanța de verificare, precum și din Rezoluția nr. 000/2011 a Oficiului Național al Registrului Comerțului N că în urma

majorării capitalului social vărsat cu suma de 000 lei, cota de participare a asociaților nu s-a modificat, respectiv 000% pentru X și 000% pentru J iar majorarea portofoliului titlurilor de valoare deținute a fost realizată pe seama încorporării rezervelor societății fără a implica flux de numerar dinspre persoana fizică X.

Fata de cele sus menționate, argumentul contestatarului nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestată care precizează că la data întocmirii documentelor și ulterior, nu a avut motive de a se îndoii de calitatea avocatului D și nu avea dreptul și posibilitatea de a verifica registrele acestuia, referitor la respectarea obligației de transmitere a informațiilor la OCSB, însă organele de verificare fiscală și-au depășit „*mala fide*” atribuțiile legale sugerând posibilitatea existenței unor infracțiuni privitoare la sursa banilor împrumutați ori la întocmirea actelor, se reține că din analiza documentelor prezentate, organele de verificare fiscală au constatat că la data înscrisă în contractul de împrumut ca fiind data încheierii actului, persoana fizică D deținea calitatea de avocat stagiar obținută la data de 2010.

Atât calitatea de stagiar, cât și apartenența la un barou nerecunoscut de Uniunea Națională a Barourilor din România și de Ministerul Justiției nu îi permitea acestuia, din punct de vedere legal, să ateste data certă, identitatea părților și conținutul actului, conform Legii nr.51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, art.1, alin.2 ” *Profesia de avocat se exercită numai de avocații înscriși în tabloul baroului din care fac parte, barou component al Uniunii Naționale a Barourilor din România*”, , art.1 alin.3 ” *Constituirea și funcționarea de barouri în afara U.N.B.R. sunt interzise.*”, art.26 alin.3 ” *Actele specifice profesiei de avocat efectuate în mod public de o persoană care nu a dobândit calitatea de avocat în condițiile prezentei legi sunt nule*”, art.5 alin. 2 ” *În cadrul cabinetului individual își poate exercita profesia un avocat definitiv, singur sau împreună cu alți colaboratori*”.

Astfel, se reține că potrivit art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...].*

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*”

coroborat cu art. 55 alin. (1), (2) lit. a) și (3) din același act normativ, potrivit căruia:

“ART. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/ plătitorului și a altor persoane;*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*”

Din interpretarea prevederilor legale invocate, se reține că legiuitorul a prezentat pe de-o parte cui aparține atribuția de apreciere asupra stării de fapt fiscale și în funcție de ce mijloace de probă se face aprecierea, iar pe de altă parte cum își exercită organul de verificare fiscală dreptul de apreciere.

Referitor la afirmația contestatarului potrivit căreia organul fiscal avea obligația să respecte acestuia prezumția de nevinovăție și să aplice principiul *in dubio pro reo*, invocarea de către contestatar a prevederilor art. 4 din Legea nr. 135/2010 – privind Codul de procedură penală referitor la prezumția de nevinovăție (care presupune existența unei acuzații), precum și a principiului *in dubio pro reo* este fundamental nepotrivită, deoarece principiul de drept penal invocat se referă *”la cazul de îndoială când se reține soluția, împrerurarea sau ipoteza cea mai favorabilă infractorului”*, ori, așa cum rezultă din verificarea situației fiscale personale, organele de verificare fiscală nu și-a propus identificarea și sancționarea penală a contribuabilului verificat, așa încât motivația contestatarului este lipsită de temei.

În ceea ce privește invocarea principiului *in dubio pro reo*, se reține ca acest principiu se referă la posibilitatea sancționării lipsei de argumente și mijloace de probă din partea acuzatorului în dreptul penal (în cazul insuficienței probelor administrate de către acuzator, este favorizat inculpatul) și nu este menit să suplinească lipsa probelor în stabilirea situației fiscale personale, care este o procedură de drept fiscal, reglementată de Legea nr. 207/2015 - privind Codul de

procedură fiscală și actele normative incidente, nefiind formulate acuzații și neexistând calitatea de acuzat și acuzator într-o procedură de stabilire a situației fiscale reale a unei persoane fizice.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul ca formularul Declaratie de patrimoniu si venituri are caracterul unui act administrativ nelegal, intrucat nu are o rubrica in care sa fie declarate sumele de bani detinute in numerar la inceputul perioadei verificate, se retine ca persoana supusa verificării fiscale are obligația de a depune o declarație de patrimoniu și de venituri la solicitarea organelor de verificare fiscală, iar elementele de patrimoniu și de venituri ce trebuie declarate de persoana fizică supusă verificării fiscale, precum și modelul declarației se stabilesc prin ordin al președintelui A.N.A.F., respectiv O.P.A.N.A.F. nr.3704/2015.

În ceea ce privește invocarea principiului „*in dubio contra fiscum*”, în sensul în care contestatarul apreciază că prin Hotărârea dată în cauza 39766/2005 Serkov vs Ucraina, CEDO a ridicat acest principiu la rang de lege, iar perceperea injustă de taxe prin nerespectarea acestui principiu aduce atingere dreptului de proprietate reglementat la art. 1 din Protocolul nr. 1 la convenția CEDO, se retine faptul ca aceasta cauza invocată de contestatar nu este relevantă și nici aplicabilă cazului analizat deoarece Hotărârea CEDO pronunțată la Strasbourg la 07 iulie 2011 având nr. 39766/2005 Serkov vs Ucraina, se referă la obligarea unui particular înregistrat ca întreprindere mică, conform legislației naționale a Ucrainei, la plata TVA impusă de autoritățile vamale, pentru importuri efectuate în acest stat, în conformitate cu prevederile naționale ale legii TVA.

Referitor la argumentele contestatarului privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiilor referitoare la exercitarea dreptului de apreciere și a bunei credințe, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii[...]

ART. 12 Buna-credință

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/ plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.“*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de verificare fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. **Prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.**

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatar, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste sursa fondurilor utilizate, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bunei-credințe.

Astfel, față de cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au dat dovadă de bună credință în aprecierea surselor de fonduri indicate de contestatar, motiv pentru care argumentul nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul ca organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 000 euro, obtinuta din

vanzarea autoturismului marca C pentru care contestatarul a prezentat un contract de vanzare-cumparare, întrucât persoana cumparatoare nu a intocmit documentele necesare în vederea înscrierii pe numele sau, autoturismul figurand la data verificarii pe numele persoanei fizice X. Faptul ca cumpărătorul nu a in scris autoturismul pe numele sau este o contraventie a acestuia și nu afecteaza transmiterea dreptului de proprietate și evident incasarea pretului.

Se retine ca, organele de verificare fiscala din analiza documentelor prezentate cat si a verificarilor efectuate, au constatat ca in contractul vânzare a autovehiculului marca C cu nr. de identificare 000 și nr. de înmatriculare 000 care are înscrisă data de 2014, se consemnează vânzarea acestui autovehicul de către persoana fizica X către O cu prețul de 000 euro (echivalent a 000 lei la curs BNR din data vânzării, respectiv 2014), este semnat la rubricile vânzător și cumpărător.

Urmare a accesării evidențelor MAI, prin Sitemul Național de Evidențe Auto, organele de verificare fiscala au constatat că acest autovehicul nu a fost înstrăinat și nici înmatriculat pe un alt proprietar, ci a avut ca unic proprietar în România pe persoana fizica X.

În aceste evidențe figurează notarea "*carte de identitate suspendată*" de la data înmatriculării în România, respectiv 2013, până la data de 2018, având ITP expirat. La data de 2018, când a încetat suspendarea cărții de identitate, evidențele MAI indică drept proprietar al acestui autovehicul pe persoana fizica X.

Referitor la această sursă de fonduri, echipa de verificare a constatat faptul că în evidențele MAI, persoana fizică X este menționat ca fiind unic proprietar al autoturismului, începând cu data înmatriculării, respectiv 2013 și până la data prezentului raport, iar modificarea stării autovehiculului efectuată la data de 2018 (dată mult ulterioară datei contractului de vânzare cumpărare invocat) îl consemnează ca și proprietar tot pe X.

Fata de cele mentionate, se retine ca in mod corect organele de verificare fiscala nu au luat in considerare ca sursa de fonduri suma de 000 euro, intrucât nu se face proba transferului de proprietate a bunului și nici a încasării contravalorii vânzării.

Fata de sustinerea contestatarului cu privire la faptul ca "*organele de verificare fiscală sunt obligate să verifice veniturile familiei și nu doar ale contestatarului (...)*", se retine ca potrivit prevederilor art.138 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, verificarea situatiei fiscale personale se face pentru o persoana fizica si nu pe familie.

Mai mult, plățile/utilizările de fonduri pentru stingerea obligațiilor comune ale soților au fost alocate nu în funcție de destinație și simpla deținere a obligației comune ci în funcție de deținătorul fondului din care s-a efectuat plata dovedit fără nici o rezervă cu documente justificative, precum și informații și argumente pertinente, verificabile, confirmate de mijloacele de probă administrate de organul de verificare fiscală pentru cazul în speță în condițiile în care organele de verificare fiscală au constatat în cadrul raportului de verificare fiscală că *"dl. X nu are plăți prin bancă cu destinația necesităților personale și ale familiei sale"*.

Contestatarul susține că nu era obligat legal să cunoască sursa originară a banilor împrumutați de la terți persoane fizice, *"sub sancțiunea impozitării acestora"*, apreciind că o asemenea solicitare din partea organului fiscal este *"eronată și vătămătoare pentru subsemnatul și trebuie îndepărtată"*, invocând în sprijinul susținerii sale *"dreptul la tăcere, drept de sorginte constituțională, garantat de art. 24 al Constituției României"*, întrucât *"nu se poate pretinde unei persoane să facă declarații pe care nu le dorește, chiar numai pentru că i-ar putea afecta drepturile, interesele sau propria imagine"*, citând din Decizia nr. 611/2017 a Curții Constituționale (referitoare la refuzul unui terț furnizor de informații de a se prezenta la audierea într-o comisie parlamentară care avea rol consultativ și nu decizional). Or, chiar prin formularea prezentei contestații contestatarul își exercită calea administrativă de atac, drept de care a uzat, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a verificării situației personale.

Mai mult, organul fiscal a procedat la administrarea, aprecierea și corelarea mijloacelor de probă furnizate atât de persoana verificată dar și de terții furnizori de informații, conform prevederilor art. 55 din Legea nr. 207/2015 – privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, ținându-se cont de forța lor doveditoare, precum și ținând seama de principiul exercitării dreptului de apreciere, prevăzut de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 6, alin. (2) - *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia*, iar pentru fiecare element patrimonial de natura surselor de fonduri sau de natura utilizărilor de fonduri, așa cum sunt prezentate în Metoda sursei și utilizării fondului din Raportul de verificare fiscală pentru fiecare an fiscal verificat, echipa de verificare fiscală a precizat motivația și sursele de informații care au stat la baza preluării / nepreluării în calculul bazei impozabile ajustate.

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 A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit.

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.A_VEF 000/2020 pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsura 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 venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul cota aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.A_VEF 000/2020, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, 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.

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

DIRECTOR GENERAL,