



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Telefon: 021 319 97 54
E-mail: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 000 / .04.2020
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 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., având ca obiect 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.

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 fizică X, contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare

fiscală nr. A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

- organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art.140 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, întrucât au depășit durata maximă de 365 zile de efectuare a verificării situației fiscale personale, consecință ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal și a Raportului de verificare fiscală, contestate.

- verificarea situației fiscale personale a început la data de 00.00.2018, așa cum este menționat Avizul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2018 și s-a finalizat la data de 00.00.2019, odată cu emiterea Raportului de verificare fiscală și a Deciziei de impunere, fapt pentru care durata verificării fiscale a fost de 000 zile.

- organele de verificare fiscală au realizat un abuz, întrucât l-au lipsit de dreptul de a beneficia de prevederile O.G. nr.6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, cauzându-i un prejudiciu în cuantum de 000 lei, reprezentând dobânzi în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei.

- în mod eronat, organele de verificare fiscală au constatat, prin Raportul de verificare fiscală, că durata verificării fiscale a fost prelungită cu 000 zile, în condițiile în care aceasta trebuia prelungită doar cu 000 zile, pentru perioada din data de 00.00.2019, atunci când i-au fost solicitate informații și documente de către organele de verificare fiscală și până la momentul transmiterii acestora către organele de verificare fiscală, respectiv în data de 00.00.2019.

- Decizia de impunere nr. A_VEF 000/2019 este nulă de drept, deoarece în conținutul acesteia sunt făcute constatări care se referă la o altă perioadă decât cea verificată și avizată pentru control, respectiv perioada 2014-2016.

- organele de verificare fiscală nu au respectat prevederile art.141 alin.(1) lit.c) privind Codul de procedură fiscală, nefiind respectată perioada verificată 2014-2016, înscrisă în Avizul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2018.

- organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, întrucât perioada 000-000 era prescrisă din punct de vedere al dreptului organului fiscal de a stabili în sarcina sa obligații fiscale.

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale, documentele înaintate acestora odată cu Declarația de patrimoniu și venituri și anume copii ale datelor evidențiate în registrul agricol al U.A.T. W, din care rezultă efectivul de animale deținute de

părinții săi, precum și un memoriu care evidențiază quantumul veniturilor realizate de părinții săi, încălcând prevederile art.139 lit.b) și c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care se referă la drepturile și obligațiile organului fiscal central.

- a beneficiat de donații de la părinții săi, în perioada 000-000, în quantum de 000 milioane euro, sumele fiind încasate atât în lei, cât și în valută, reprezentând venituri neimpozabile conform prevederilor art.42 lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale art.62 lit.p) din Legea nr.227/2005 privind Codul fiscal.

- în mod eronat organele de verificare fiscală au luat în considerare drept sursă de venituri pentru donațiile acordate de părinții săi, veniturile acumulate de aceștia în perioada 000-000, în condițiile în care suma de 000 milioane euro a fost economisită în perioada 000-000.

- tatăl său a realizat venituri nete, în perioada 000-000, în quantum de aproximativ 000 lei, prin valorificarea produselor obținute de la ovinele proprietate personală, iar în perioada 000-000, venituri în quantum de 000 lei, din activitatea de păstorire a ovinelor deținute de concetățenii săi, prin valorificarea produselor lactate primite de la aceștia în schimbul serviciului realizat. În schimbul serviciului de păstorire a ovinelor oferit de tatăl său, acesta primea de la concetățenii săi anumite cantități de produse agricole (porumb, grâu etc.), care asigurau necesarul de nutreț pentru furajarea propriilor ovine și porcine pe timpul iernii.

- tatăl său a obținut venituri din comercializarea porcinelor, în perioada 000-000, în quantum de 000 lei, menționând că efectivele de porci deținute de acesta sunt evidențiate în registrul agricol al U.A.T. W, stabilite urmare operațiunilor de recensământ anual al animalelor.

- organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art.7 alin.(2) - (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care se referă la exercitarea rolului activ, precum și prevederile art.73 alin.(2) din același act normativ, care se referă la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

- organele de verificare fiscală și-au fundamentat constatările cu privire la situația fiscală personală a acestuia pe interpretări lipsite de relevanță probatorie, încălcând dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care se referă la obligația organului fiscal de a motiva în fapt decizia de impunere în cazul neluării în considerare a unei tranzacții sau a reîncadrării formei acesteia.

- organele de verificare fiscală nu au ținut cont de prevederile art.12 alin.(4) din Legea nr.207/2015, care se referă la faptul că buna-credință a contribuabilului se prezumă până în momentul în care organul fiscal

dovedește contrariul și nu și-au exercitat corespunzător dreptul de apreciere conferit de dispozițiile art.6 alin.(1) - (2) din același act normativ.

- organele de verificare fiscală au încălcat prevederile principiului egalității de arme, instituit de art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare sumele de bani deținute în conturile bancare personale, la începutul perioadei verificate și anume 000 dolari americani în contul bancar deschis la T și 000 lei în contul bancar deschis la S.

- organele de verificare fiscală nu au ținut cont de argumentele sale privind cuantumul sumelor împrumutate către diferite persoane fizice și, în mod eronat, au stabilit că a utilizat în perioada verificată, fonduri pentru creditare persoane fizice în cuantum de 000 lei.

- organele de verificare fiscală au apreciat în mod eronat utilizarea de fonduri aferente anului fiscal 2015.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019 și Decizia de impunere nr. A_VEF 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2016, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

Persoana fizică X a utilizat, în perioada 01.01.2014-31.12.2016, fonduri în cuantum de 000 lei, din care: achiziție titluri de valoare STABILO în cuantum de 000 lei; achiziție titluri de valoare BVB în cuantum de 000 lei; comisioane bancare în cuantum de 000 lei; impozit dobânzi în cuantum de 000 lei; cheltuieli personale de trai în cuantum de 000 lei; plăți POS-achiziții comercianți în cuantum de 000 lei; creditare persoane juridice în cuantum de 000 lei; creditare persoane fizice în cuantum de 000 lei; plăți ITL în cuantum de 000 lei; majorarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei; achiziții bunuri imobile în cuantum de 000 lei; taxe notariile în cuantum de 000 lei; plată impozit din cedarea folosinței bunurilor în cuantum de 000 lei; plată C.A.S.S. aferent veniturilor din cedarea folosinței bunurilor în cuantum de 000 lei; plată externă în cuantum de 000 lei; transmitere numerar către terțe persoane în cuantum de 000 lei; alte cheltuieli în numerar în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000

lei, din care: încasare dividende BVB în cuantum de 000 lei; încasare dobânzi în cuantum de 000 lei; diminuarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei; vânzare titluri de valoare BVB în cuantum de 000 lei; vânzare titluri de valoare STABILO în cuantum de 000 lei; restituire creditare persoane juridice în cuantum de 000 lei; restituire împrumut terți în cuantum de 000 lei; încasare terți R în cuantum de 000 lei; încasare chirie M în cuantum de 000 lei; încasare numerar din depunere de către terțe persoane în cuantum de 000 lei, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

În vederea verificării sursei fondurilor bănești utilizate de persoana fizică X, în perioada verificată, organele de verificare fiscală au analizat operațiunile derulate cu numerar de acesta, precum și documentele furnizate de către terți, și au constatat că persoana fizică verificată a oferit informații contradictorii, în sensul ca, prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A_VEF 000/2018, persoana fizică X a menționat că în perioada 01.01.2014-31.12.2016 a obținut venituri în sumă de aproximativ 000 euro, reprezentând donație de la părinții săi, persoanele fizice Y și Z, iar prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2018, persoana fizică verificată a declarat că a primit de la părinții săi sume de bani în lei și valută în cuantum de 000 euro.

Din verificarea bazei de date A.N.A.F. a rezultat că persoanele fizice Y și Z, părinții persoanei fizice verificate, după anul 000 nu au mai avut declarate venituri, iar anterior acestui an au avut declarate venituri modice, organele de verificare fiscală contatând că posibilitățile de finanțare ale acestora nu au fost de natură să justifice sumele menționate drept donații.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică verificată nu a coroborat cu documente justificative sau alte mijloace de probă afirmațiile/declarațiile făcute prin notele explicative.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2019 prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei și au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei. Totodată au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

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:

A. Aspecte Procedurale

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

1. Referitor la susținerea persoanei fizice contestată cu privire la faptul că organele de verificare fiscală au depășit durata legală a efectuării verificării situației fiscale personale, organul de soluționare a contestației reține:

Potrivit art.140 alin.(6) și (7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii verificării fiscale, respectiv la data de 00.00.2018:

„(6) Durata efectuării verificării situației fiscale personale este stabilită de organul fiscal central și nu poate fi mai mare de 365 de zile calculate de la data începerii verificării fiscale comunicată prin avizul de verificare.

(7) Perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal central pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale.”

Având în vedere faptul că nerespectarea termenului de finalizare a verificării fiscale nu este expres sancționată, devin incidente dispozițiile art.147, coroborat cu art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Art. 147 Dispozițiile prezentului capitol se completează cu dispozițiile capitolului I în măsura în care nu contravin regulilor speciale privind verificarea situației fiscale personale.”

”Art.126 Durata efectuării inspecției fiscale

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere.”

În același context, respectiv a faptului că nu este prevăzută o dată certă pentru finalizarea verificării fiscale, devin incidente prevederile art.130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art.130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Astfel, se reține că verificarea fiscală începe la data comunicată prin avizul de verificare și se finalizează la data programată pentru discuția finală cu persoana fizică verificată, la calculul duratei verificării fiscale nefiind incluse perioadele stabilite de organele de verificare fiscală pentru prezentarea documentelor și/sau informațiilor solicitate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că, verificarea fiscală la persoana fizică X a început în data de **00.00.2018**, data

începerii fiind cea comunicată prin Avizul de verificare și s-a finalizat în data de **00.00.2019**, când a avut loc discuția finală.

Astfel, a rezultat că verificarea fiscală s-a desfășurat în perioada 000-000, deci într-un termen de **000 zile**.

În același timp, se reține că organele de verificare fiscală nu au inclus în calculul duratei verificării fiscale un număr de **000 zile**, acestea cuprinzând perioadele prevăzute de lege privind termenele pentru procedura de desfășurare a discuției finale, precum și perioadele stabilite de către organele de verificare fiscală pentru prezentarea de documente și/sau informații de la terți și de la persoana fizică verificată X.

Totodată, se reține că perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale, conform prevederilor art.140 alin.(6) și alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, chiar dacă din totalul duratei verificării fiscale de **000 zile** nu se scad perioadele prevăzute pentru prezentarea documentelor și informațiilor solicitate, tot nu se depășește dublul perioadei prevăzută pentru durata maximă a verificării fiscale, respectiv de **730 zile (dublul perioadei de 365 zile)**.

Față de cele prezentate, se reține faptul că nu a fost depășit termenul de decădere, stabilit de lege pentru durata maximă a verificării fiscale de 730 zile, fapt pentru care argumentul contestatarului referitor la depășirea duratei verificării fiscale nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la afirmația persoanei fizice contestată potrivit căreia în conținutul Deciziei de impunere sunt făcute constatări cu privire la o altă perioadă decât cea verificată, se rețin următoarele:

Prin adresa nr. A_VEF 000/2020, organele de verificare fiscală au precizat că perioada verificată a fost 01.01.2014-31.12.2016 și că în mod eronat a fost înscrisă în Decizia de impunere la:

- capitolul „2.1.2. Motivul de fapt”, aferent punctului „2.1.1. Anul 2014”, faptul că impozitul pe venit din surse neidentificate stabilit pentru anul fiscal 2014 ar fi fost stabilit pentru anul 000;

- capitolul „2.2.2. Motivul de fapt”, aferent punctului „2.2.1. Anul 2015”, faptul că impozitul pe venit din surse neidentificate stabilit pentru anul fiscal 2015 ar fi fost stabilit pentru anul 000.

Organele de verificare fiscală au precizat, prin adresa nr. A_VEF 000/2020, în temeiul prevederilor art.53 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

că au procedat la îndreptarea erorii materiale, comunicată persoanei fizice X prin adresa nr. A_VEF 000/2020, fapt pentru care organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentul contestatarului, întrucât așa cum s-a constatat în cuprinsul Raportului de verificare fiscală și în Decizia de impunere la punctele „2.1.1 Anul 2014” și „2.2.1 Anul 2015”, perioada verificată pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina persoanei fizice verificate a fost 01.01.2014-31.12.2016.

Mai mult, potrivit art.49 din Codul de procedură fiscală stipulează că *”Nulitatea actului administrativ fiscal”* din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

În concluzie, eroarea de tehnoredactare din cuprinsul Deciziei de impunere nu este în măsură să atragă nulitatea actului administrativ fiscal emis, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestatate nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. În ceea ce privește susținerile contestatarului potrivit cărora organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(2)-(4), art. 12 și art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

“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. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. ”

“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.”

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

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.

Totodată, 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 A.N.A.F..

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.

De asemenea, se reține că organele de verificare fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei fizice, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale, acestea fiind în măsura să decidă și asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

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.

4. Referitor la susținerea persoanei fizice contestatate potrivit căreia organele de verificare fiscală și-au fundamentat constatările cu privire la situația fiscală personală a acestuia pe interpretări lipsite de relevanță probatorie, încalcând dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece Decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

De asemenea, Decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019, act administrativ în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor

constatate de organele de verificare fiscală, acesta constituindu-se în anexă la Decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate și în cuprinsul acesteia.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr.A_VEF 000/2019 rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, în speță cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Faptul că persoana fizică contestatară nu este de acord cu opinia organelor de verificare fiscală și consideră că motivele de fapt nu au fost prezentate în cuprinsul deciziei de impunere nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

5. Referitor la afirmația contestatarului cu privire la faptul că organele de verificare fiscală au încălcat prevederile principiului egalității de arme, instituit de art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, organul de soluționare a contestației reține că, principiul egalității de arme, componentă a dreptului la un proces echitabil prevăzut de art.21 alin.(3) din Constituția României și a art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului nu a fost încălcat ca urmare a emiterii Deciziei de impunere contestate, avându-se în vedere că au fost aplicate dispozițiile legale existente, iar persoana fizică X a avut posibilitatea să-și expună cauza prin intermediul contestației administrative, în condițiile în care nu îl dezavantajează față de partea adversă.

Având în vedere că aspectele de ordin procedural nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

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 000/2019, 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 01.01.2014-31.12.2016, în condițiile în care, nici pe parcursul verificării fiscale și nici cu ocazia 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: achiziție titluri de valoare STABILO; achiziție titluri de valoare BVB; comisioane bancare; impozit dobânzi; cheltuieli personale de trai; plăți POS-achiziții comercianți; creditare persoane juridice; creditare persoane fizice; plăți ITL; majorarea soldurilor conturilor bancare; achiziții bunuri imobile; taxe notariile; plată impozit din cedarea folosinței bunurilor; plată C.A.S.S. aferent veniturilor din cedarea folosinței bunurilor; plată externă; transmitere numerar către terțe persoane; alte cheltuieli în numerar, în perioada 01.01.2014 – 31.12.2016, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, reprezentând venituri din încasare dividende, încasare dobânzi, diminuarea soldurilor conturilor bancare, vânzare titluri de valoare BVB, vânzare titluri de valoare STABILO, restituire creditare persoane juridice, restituire împrumut terți, încasare terți R, încasare chirie M, încasare numerar din depunere de către terțe persoane, 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 01.01.2014-31.12.2015 și art.117 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2016-21.12.2016, 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 2014, 2015 și 2016 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. ****).*

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

(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 și art. 21 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.”

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale a 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 01.01.2014-31.12.2015:

”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.”

Totodată, conform prevederilor art. 117 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată 01.01.2016-31.12.2016:

”ART. 117 Definirea și impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată:

Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate. 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:

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

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X în perioada 01.01.2014-31.12.2016, a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă 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 sumă 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.

Astfel, prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A_VEF 000/2018, persoana fizică X a menționat că, în perioada 01.01.2014-31.12.2016, a obținut venituri în sumă de aproximativ 000 euro, reprezentând donație de la părinții săi, persoanele fizice Y și Z.

De asemenea, prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2018, persoana fizică verificată a declarat că a primit de la părinții săi sume de bani în lei și valută, în cuantum de 000 euro, iar prin memoriul înaintat organelor de verificare fiscală odată cu Declarația de patrimoniu și venituri, acesta a menționat că nu poate preciza cu exactitate suma de bani pe care părinții săi i-au donat-o.

Conform Raportului de verificare fiscală, se reține că, organele de verificare fiscală au analizat informațiile deținute în baza de date A.N.A.F. cu privire la veniturile declarate de persoanele fizice Y și Z, părinții persoanei fizice verificate, din care a rezultat că, acestea nu au mai avut declarate venituri după anul fiscal 000, iar anterior acestui an au avut declarate venituri modice.

De asemenea, se reține că, prin adresa nr. A_VEF 000/2019 organele de verificare fiscală au solicitat Direcției Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor Q, informații despre părinții persoanei fizice verificate, cu privire la situația efectivelor de animale, pe specii și categorii, existente la începutul fiecărui an, precum și evoluția anuală a acestora, pe tip eveniment de intrare/ieșire a animalelor în/din exploatație; extras din registrul exploatației; documente doveditoare eliberate privind proprietatea asupra animalelor; documente privind notificarea evenimentului de intrare/ieșire în/din exploatație; date referitoare la ieșirea din exploatație în cazul în care a

avut loc ca urmare a sacrificării animalelor pentru consumul propriu sau a comercializării acestora sub orice formă.

Prin adresa nr. 000/2019, înregistrată la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A_VEF 000/2019, Direcția Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor Q a menționat că persoana fizică Y, tatăl persoanei fizice verificate, nu a figurat în Baza națională de date cu cod exploatație și animale, iar persoana fizică Z, mama persoanei fizice verificate, deși a deținut cod de exploatație RO 000, nu a deținut niciodată animale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, informațiile prezentate în memoriul depus de persoana fizică verificată în data de 00.00.2018, odată cu depunerea Declarației de patrimoniu și venituri, coroborate cu informațiile obținute de organele de verificare fiscală de la Direcția Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor Q, reflectă doar faptul că părinții persoanei fizice verificate au deținut un anumit număr de animale, reprezentând un activ patrimonial, însă informațiile prezentate de acesta nu dovedesc valorificarea activului patrimonial reprezentat de numărul de capete de animale, sub forma de venituri financiare.

Or, se reține că, deși persoana fizică X a depus odată cu Declarația de patrimoniu și venituri o serie de documente pentru a justifica afirmațiile cu privire la veniturile obținute de părinții săi din activitatea agricolă, acestea nu pot fi avute în vedere la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice verificate, întrucât cele declarate de persoana fizică verificată cu privire la activitatea desfășurată, cantitățile comercializate și modalitatea de realizare, nu pot fi corelate cu informațiile și documentele eliberate de Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru siguranța Animalelor.

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 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.[...].

(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.

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.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, persoana fizică contestatară nu și-a îndeplinit obligațiile prevăzute de art. 10 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu probat cu documente justificative că presupusa sumă de bani în cuantum de 000 euro ar fi fost primită cu titlu de donație de la părinții săi, motiv pentru care în mod corect organele de

verificare fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 6 din același act normativ, au stabilit că suma sus menționată nu poate fi luată în considerare drept numerar la purtător la data de 01.01.2014.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestatăre cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare sumele de bani deținute în conturile bancare personale, la începutul perioadei verificate și anume 000 dolari americani în contul bancar deschis la T și 000 lei în contul bancar deschis la S, se reține că organele de verificare fiscală au analizat toate conturile bancare, deținute de persoana fizică verificată, așa cum au fost acestea comunicate de către bănci prin aplicația "Schimb de informații ANAF – ARB".

Totodată, se reține că, formula contabilă utilizată de organele de verificare fiscală a fost: "Sold inițial + Încasări – Plăți = Sold final".

Prin urmare, așa cum a rezultat din analiza conturilor bancare, încasările din conturile bancare au fost tratate ca fiind surse de fonduri, plățile din conturile bancare au fost tratate ca fiind utilizări de fonduri, iar diferența dintre soldurile inițiale și cele finale reprezentând o diminuare a soldurilor conturilor bancare, reprezintă sursă de fonduri și se regăsește în calculul Metodei sursei și utilizării fondurilor din cuprinsul Raportului de verificare fiscală.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestatăre cu privire la faptul că organele de verificare fiscală, în mod eronat, au stabilit că a utilizat în perioada verificată, fonduri pentru creditare persoane fizice în cuantum de 000 lei, se rețin următoarele:

Din analiza operațiunilor derulate prin conturile bancare, precum și din documentele justificative depuse de P, organele de verificare fiscală au constatat că, în anul 2014, persoana fizică X, în calitate de împrumutător și creditor ipotecar, și persoana fizică U, în calitate de împrumutat și constitutor ipotecar, au încheiat un Contract de împrumut cu ipotecă imobiliară, autentificat sub nr. 000/2014, în sumă de 000 dolari americani, în cuprinsul căruia se menționează că, suma a fost predată și primită integral în data de 00.00.2014, anterior semnării contractului.

Totodată, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în calitate de împrumutător, a acordat un împrumut persoanei fizice V și persoanei fizice L, în calitate de împrumutați, printr-un Contract de împrumut autentificat sub nr. 000/2014, în sumă de 000 euro, reprezentând 000 lei, calculat la cursul B.N.R. de 4,4949 lei/euro.

În același timp, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în calitate de împrumutător, a acordat un împrumut către persoana fizică J și persoana fizică N, în calitate de împrumutați, printr-un prim Contract de împrumut cu ipotecă imobiliară autentificat sub nr. 000/2014, în sumă de 000 dolari americani, reprezentând 000 lei, calculat la un curs B.N.R. de 3,4756 lei.

Întrucât, aceste sume împrumutate în cursul anului fiscal 2014 nu au fost identificate de organele de verificare fiscală în extrasele de cont bancare deținute de persoana fizică verificată, se reține că, sumele au fost luate în calcul la reconstituirea operațiunilor cu numerar a persoanei fizice supuse verificării situației fiscale personale și în cadrul Metodei indirecte de stabilire a veniturilor suplimentare nedeclarate din surse neidentificate pentru anul 2014, drept utilizare de fonduri.

În ceea ce privește anul fiscal 2016, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în calitate de împrumutător și creditor ipotecar, a acordat un împrumut persoanei fizice U, în calitate de împrumutat și constitutor ipotecar, printr-un Contract de împrumut cu ipotecă imobiliară autentificat sub nr. 000/2016, în sumă de 000 dolari americani, reprezentând echivalentul a 000 lei, prin virament bancar, în contul împrumutatului deschis la T.

Totodată, se reține că, organele de verificare fiscală au luat în calcul drept utilizare de fonduri suma de 000 lei, la stabilirea situației fiscale personale în cadrul Metodei indirecte de stabilire a veniturilor suplimentare nedeclarate din surse neidentificate.

De asemenea, organele de verificare fiscală au constatat că a fost restituită către persoana fizică verificată suma de 000 lei în data de 00.00.2016 de către U, iar această sumă a fost luată în calcul drept sursă de fonduri, pentru anul 2016 la stabilirea situației fiscale personale în cadrul Metodei indirecte de stabilire a veniturilor suplimentare nedeclarate din surse neidentificate.

Astfel, se reține că, verificarea cu privire la aceste înscrisuri s-a făcut cu respectarea rolului activ al organelor de verificare fiscală care au înștiințat și audiat persoana fizică X, solicitându-i lămuriri, explicații și oferindu-i posibilitatea să-și exprime punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei, persoana fizică verificată având obligația să coopereze cu organele de verificare fiscală în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute, în întregime, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

Totodată, se reține că, potrivit art.10 alin.(1), alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, persoana fizică verificată avea obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării.

Ținând cont de aspectele mai sus menționate, se reține că afirmațiile persoanei fizice contestate necoroborate cu niciun alt mijloc de probă nu pot fi reținute la stabilirea situației fiscale personale, în condițiile în care persoana fizică verificată nu a furnizat clarificări și mijloace de probă din care să se identifice transferul fondurilor și nu a făcut în niciun mod dovada fluxului dintre părți.

Mai mult, se reține că, încadrarea unei anumite sume de bani în categoria veniturilor sau în cea a cheltuielilor, în cadrul verificării situației fiscale personale, nu se realizează numai din punct de vedere strict contabil sau economic, ci și din perspectiva dovedirii, prin mijloace de probă legale, a modului în care veniturile au fost obținute și, pe baza lor, cheltuielile efectuate au suport legal.

Prin urmare, se reține că, organele de verificare fiscală au luat în calcul toate operațiunile reprezentând împrumuturi/restituiri către/de la persoanele fizice mai sus menționate, pentru care persoana fizică X a prezentat mijloace de probă conform reglementărilor în vigoare, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestate nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestate cu privire la faptul că organele de verificare fiscală au apreciat în mod eronat, utilizarea de fonduri aferentă anului fiscal 2015, se reține că, prin adresele nr.A_VEF 000/2018, nr.A_VEF 000/2018 și nr.A_VEF 000/2018, persoanele juridice O, I și respectiv K, au înaintat organelor de verificare fiscală, la solicitarea acestora, copii ale documentelor care au vizat operațiunile economice derulate între acestea și persoana fizică X.

Din documentele depuse la dosarul cauzei, organele de verificare fiscală au constatat că:

- pentru persoana juridică O, soldul inițial creditor al contului 455 a fost în sumă de 000 lei, rulajul debitor în sumă de 000 lei, rulajul creditor în sumă de 000 lei, iar soldul final creditor al contului 455 în sumă de 000 lei;
- pentru persoana juridică K, soldul inițial creditor al contului 455 a fost în sumă de 000 lei, rulajul debitor în sumă de 000 lei, rulaj creditor în sumă de 000 lei, iar soldul final creditor al contului 455 în sumă 000 lei;

- pentru persoana juridică I, soldul inițial al contului 455 a fost în sumă de 000 lei, rulajul debitor în sumă de 000 lei, rulajul creditor în sumă de 000 lei, iar soldul final creditor al contului 455 în sumă de 000 lei.

Prin urmare, sumele utilizate de persoana fizică X pentru creditarea societăților mai sus menționate au fost de 000 lei, sumele restituite au fost de 000 lei, iar diferența rezultată în sumă de 000 lei reprezintă o utilizare de fonduri.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că, sumele menționate în cadrul verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, au fost corect analizate de organele de verificare fiscală, conform documentelor justificative puse la dispoziție de persoanele juridice mai sus menționate, și prin urmare argumentul nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul că organele de verificare fiscală l-au văduvit de dreptul de a beneficia de prevederile O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, cauzându-i un prejudiciu în cuantum de 000 lei, reprezentând dobânzi în cuantum de 000 lei și penalități de întârziere în cuantum de 000 lei, se reține că, potrivit prevederilor O.G. nr.6/2019 și ale O.M.F.P. nr.3126/2019, persoana fizică ar fi avut posibilitatea oferită de lege să depună notificare în termenul prevăzut, respectiv până la data de 16.12.2019, prin care să își anunțe intenția de a achita eventualele obligații fiscale urmare emiterii și comunicării unor decizii de impunere. Prin urmare, se reține că lipsa de diligență în acest sens și anume nedepunerea notificării de către persoana fizică X, nu poate fi imputată organelor de verificare fiscală, iar argumentul nu poate fi reținut de organul de soluționare a contestației.

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 prevederile 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile a căror sursă nu a fost identificată.

Referitor la accesoriile 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 nr. A_VEF 000/2019 pentru impozit pe venit în sumă de **000 lei**, iar

stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, **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 și cota aplicată.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice 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,