



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de
Administrație Fiscală



romania2019.eu
Președinția României la Consiliul Uniunii Europene

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

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

DECIZIA NR. / 03.2019
privind soluționarea contestației depusă de
X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație fiscală sub nr.000/2017 și
reinregistrată sub nr.000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică prin adresa nr.000/2019, înregistrată sub nr.000/2019 cu privire la obligarea soluționării pe fond a contestației formulate de X.

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

„Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice pentru suma totală de 0 lei, reprezentând:

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

Impotriva Deciziei nr. 000/2018 privind soluționarea contestației, s-a formulat acțiune la Tribunalul, iar prin Sentința nr.000/CAF/2018, instanța anulează Decizia nr.000/2018 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligând-o pe aceasta să soluționeze pe fond contestația formulată de X.

Impotriva Sentinței nr.000/CAF/2018, ANAF a formulat recurs, iar prin Decizia civilă nr.000/2019, definitivă, Curtea de Apel..... a respins recursul declarat de ANAF.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.272 alin.(5) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a

contestației, coroborat cu pct.14.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de X pentru suma de 0 lei, reprezentând:

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

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit în cadrul verificărilor fiscale la persoane fizice nr.000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2017, de către Direcția de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru următoarele considerente:

Persoana fizică contestatară susține că în mod nefondat, organele de verificare fiscală au stabilit în sarcina sa, prin decizia de impunere contestată, o datorie fiscală de 0 lei, determinând patrimoniul net al său la începutul și sfârșitul perioadei verificate, ca diferență între valoarea totală a bunurilor și valoarea totală a datoriilor, rezultând creșterea patrimoniului net pe parcursul perioadei verificate.

De asemenea, contestatarul precizează că organele de verificare fiscală au înlăturat fără nici o justificare reală și cu interpretarea trunchiată și lipsită de obiectivitate cele două înscrisuri sub semnătură privată denumite „convenție” și „contract de împrumut și garanție”.

Contestatarul precizează că a achiziționat imobilul și terenul în data de 05.2012 cu prețul de 0 euro efectuând două plăți, și anume: avansul de 0 euro ce a fost achitat din veniturile salariale și diurna obținute de la societatea Y SRL unde a fost angajat în perioada 2007-2012, iar diferența de 0 euro a fost achitată dintr-un împrumut contractat de la Z în data de 07.2012.

Persoana fizică X precizează în continuare că în anul 2012 a achitat terenul în suprafață de 0 mp , în valoare de 0 euro.

Pentru acest teren s-au plătit în anul 2012, 0 euro ca și avans, bani obținuți dintr-un împrumut contractat de la A și B, pe baza unui document numit „convenție”.

Contestatarul precizează că în momentul contractării acestui împrumut avea certitudinea restituirii acestuia deoarece avea venituri salariale care i-ar fi

permis acest lucru însă în anul 2014 a vândut 0 mp din teren cu prețul de 0 euro din care a restituit împrumuturile, iar în anul 2017 a fost vândută și suprafața de teren rămasă.

Persoana fizică X menționează că persoanele implicate în aceste tranzacții respectiv A, B și domnul avocat C au fost audiați de către organul fiscal, iar declarațiile lor sunt în deplină concordanță cu cele declarate de acesta.

Ca urmare, contestatarul susține că, deși documentele prezentate la verificare respectiv „convenție” și „contract de împrumut și garanție” nu au o dată certă, realitatea faptelor juridice atestate de acestea a fost confirmată prin probele la care a făcut trimitere și astfel, decizia de impunere este nelegal emisă.

Persoana fizică contestatară precizează că a obținut sume de bani în urma unei despăgubiri pentru o mașină furată în sumă de 0 euro, a unei mașini avariate în sumă de 0 euro, bani cu care a achiziționat un autoturism pe care îl deține în prezent, în valoare de 0 euro.

Contestatarul menționează de asemenea că în ceea ce privește „cheltuielile personale de trai” estimate de organele de verificare fiscală la suma de 0 lei a făcut precizarea că acestea nu sunt reale deoarece a locuit în concubinaj în apartamentul concubinei și nu participa la cheltuielile comune și de asemenea că alimentele erau asigurate de părinți.

Totodata, contestatarul menționează că fiind șofer pe transport internațional își economisea inclusiv diurna.

De asemenea, contestatarul susține că organele de verificare fiscală au pornit de la premisa că la data începerii verificării acesta nu deținea nici o sumă de bani pentru că acestea nu se aflau în conturi bancare. Acesta susține că deținea în numerar circa 0 euro, ceea ce îi permitea să plătească avansul pentru apartament.

Față de cele prezentate, contestatarul solicită organului de soluționare a contestației să constate nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de verificare fiscală și să dispună anularea acestora.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2017 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare s-a constatat o diferență semnificativă între veniturile estimate în anii 2012 și 2013 de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale X, calculate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de aceasta în sensul art.109¹ alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv o diferență mai mare de 10% din venitul declarat și totodată mai mare sau egală cu valoarea de 50.000 lei.

Urmare verificării desfășurate asupra fluxurilor de numerar derulate de persoana fizică X în perioada 2012-2013, organele de verificare fiscală au stabilit că aceasta a desfășurat operațiuni care au influențat veniturile și/sau cheltuielile folosind „Metoda Patrimoniului net”, astfel:

- în anul 2012 a avut loc o diminuare a soldurilor bancare de 0 lei, o creștere a valorii bunurilor imobile prin achiziția celor două imobile în valoare de 0 lei, o diminuare a valorii bunurilor, stabilind un venit suplimentar din surse neidentificate de 0 lei;

- în anul 2013 a fost stabilită o sumă de 0 lei ca venit suplimentar din surse neidentificate.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit obligații de plată suplimentare întrucât au constatat creșteri ale patrimoniului net al domnului X folosind metoda patrimoniului net, conform art.37 alin.1, art.2 lit.c și art.40 din Ordinul nr.3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora.

Din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de verificare fiscală a rezultat faptul că domnul X nu a precizat cuantumul soldului inițial al numerarului disponibil la purtător la data de 01.01.2011 și nu a făcut dovada acumulării fondurilor în valoare totală de 0 euro, respectiv 0 lei la cursul B.N.R.

De asemenea, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 0 euro pe care persoana fizică a declarat că a primit-o pe baza unui înscris numit „convenție” și a prezentat pentru justificarea banilor și care nu respectă prevederile art.278 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă care precizează că terților le este opozabilă numai data certă, ca modalitate de ocrotire a acestora împotriva trecerii unei date false.

De asemenea, organele de verificare fiscală invocă art.1289-1294 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil privind simulația în ceea ce privește

contractul public încheiat între X și D ce a fost adus la cunoștința terților prin autentificare cu nr.000/2012, cu rolul de a disimula adevărata realitate juridică din actul secret pus la dispoziție de persoana fizică verificată.

Organele de verificare fiscală consideră că înscrisul denumit „convenție” nu poate fi opozabil organelor fiscale.

Organele de verificare fiscală au analizat și documentul prezentate de persoana fizică X pentru justificarea unui împrumut de 0 euro și denumit „contract de împrumut și garanție”. Acest document nu are dată certă, încălcând astfel art.278 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă.

Cele două documente prezentate de persoana fizică X nu pot fi acceptate ca probă în înțelesul art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, cele două sume de 0 euro și respectiv 0 euro, nefiind luate în calcul drept surse de fonduri la stabilirea situației personale.

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 0 lei și accesoriile aferente în sumă de 0 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.000/2017, 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 2012-2013, 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, organele de verificare fiscală au determinat patrimoniul net al persoanei fizice X, la începutul și sfârșitul perioadei impozabile, respectiv 2012-2013, ca diferența între, valoarea totală a bunurilor, activelor și a altor titluri și dețineri și valoarea totală a datoriilor, rezultând creșterea patrimoniului net de 0 lei, din care 0 lei în anul 2012 și 0 lei în anul 2013.

Organele de verificare fiscală au constatat ca persoana fizica X nu a prezentat probele pentru justificarea soldului în numerar la data de 01.01.2012.

Lipsa mijloacelor de probă și a documentelor justificative corelate cu informațiile deținute/obținute de organele de verificare fiscală, mijloace necesare identificării sursei fondurilor bănești utilizate în perioada 2012-2013, a condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea Metodei patrimoniului net, de reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.000/2017, pentru perioada 2012–2013, venituri suplimentare din surse neidentificate de 0 lei (din care 0 lei în anul 2012 și 0 lei în anul 2013) pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de 0 lei. Totodată au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 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 factic 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 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. 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, în vigoare în perioada verificată:

”ART.79¹ Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituite a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”

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

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă

stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

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

Organele de verificare fiscală au stabilit ca urmare a verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, prin metoda patrimoniului net, următoarele:

- la sfarsitul anului 2012 fata de sfarsitul anului 2011 s-a constatat o crestere de 0 lei (0 lei diminuare a soldurilor conturilor bancare; 0 lei cresterea valorii bunurilor imobile prin achizitia a 2 imobile; 0 lei diminuarea valorii bunurilor mobile prin vanzarea autoturismului ; 0 lei datorie reprezentand rest de plata catre D conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.000/2012).

Pentru stabilirea venitului impozabil, organele de verificare fiscala au ajustat cresterea patrimoniului net cu urmatoarele sume: a majorat cu 0 lei cheltuieli de trai si 0 lei impozite platite si a diminuat cu veniturile neimpozabile, respectiv 0 lei venitul din vanzarea autoturismului, 0 lei venituri din diurne incasate de la societatea Y SRL si 0 lei venituri din jocuri de noroc incasate de la Loteria Romana, rezultand un venit potential impozabil in suma de 0 lei, din care se scad veniturile declarate, provenite din salariile de la Y SRL in suma de 0 lei, diferenta de 0 lei reprezinta venit suplimentar din surse neidentificate;

- la sfarsitul anului 2013 fata de sfarsitul anului 2012 s-a constatat o crestere de 0 lei (0 lei diminuare a soldurilor conturilor bancare; 0 lei cresterea valorii bunurilor mobile).

Pentru stabilirea venitului impozabil, organele de verificare fiscala au ajustat cresterea patrimoniului net cu urmatoarele sume: a majorat cu 0 lei cheltuieli de trai si 0 lei impozite platite si a diminuat cu veniturile neimpozabile, respectiv 0 lei diferenta intre valoarea de 0 lei la data de 01.2012 a autoturismului avariat si valoarea de 0 lei la data iesirii din patrimoniu prin despagubire si valorificare epava, 0 lei returnare garantie incasata de la societatea Y SRL si 0 lei restituire diferenta prêt polita de asigurare, rezultand un venit potential impozabil in suma de 0 lei, din care veniturile declarate, provenite din salariile de la Y SRL in suma de 0 lei, diferenta de 0 lei reprezinta venit suplimentar din surse nedentificate.

De asemenea, au constat ca la data de 01.01.2012, persoana fizica X nu detine in proprietate niciun imobil, in cursul perioadei verificate fiind achizitionate 3 parcele teren arabil intravilan in suprafata totala de 0 mp, si cladire si teren aferent in suprafata de 0 mp.

A. Referitor la cele 3 parcele teren arabil intravilan in suprafata totala de 0 mp, se retine ca au fost achizitionate de la D, conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.000/2012. Pretul de achizitie stipulat in contract este de 0 euro si anume 0 lei, din care suma de 0 lei reprezentand 0 euro a fost achitata in numerar la data tranzactiei.

Diferenta de 0 lei, reprezentand 0 euro, conform informatiilor prezentate de persoana X, nu a fost achitata pana la momentul verificarii fiscale. Contrar acestei afirmatii, tertii detinatori de informatii, respectiv B si A și E au afirmat ca in cursul anului 2014 s-a mai achitat suma de 0 euro doamnei F, mostenitoarea defunctei vanzatoare.

Din analiza conturilor bancare, organele de verificare au constatat ca atat plata partiala, cat si diferenta nu a fost achitata prin conturile bancare in perioada verificata.

Totodata, organele de verificare fiscala au constatat ca imobilul a fost intabulat in cartea funciara pe numele cumparatorului, fara a fi instituita ipoteca legala pentru diferenta ramasa neachitata in cuantum de 0 euro.

Referitor la suma de 0 euro, persoana fizica sustine, prin nota anexata Declaratiei de patrinomiu si de venituri, ca a provenit dintr-un imprumut de la A si B, prezantand un in scris denumit Conventie, incheiat in 2012.

Conform Conventiei, persoanele fizice B si A, in calitate de cumparatori reali, cumpara prin persoana fizica X, in calitate de persoana interpusa, imobilele aflate in proprietatea persoanei fizice D. Astfel, se retine ca in cuprinsul acestui document nu se mentioneaza ca persoana fizica X a imprumutat vreo suma de bani de la B si A.

Mai mult, acest document depus pentru justificarea sursei banilor, respectiv imprumutul de 0 euro, nu are o data certa conform art.278 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila.

Totodata, se retine ca persoana fizica X si-a luat angajamentul sa transmita dreptul de proprietate asupra imobilului in favoarea celor doi imprumutatori.

De asemea, organele de verificare au constatat neconcordante intre nota anexata Declaratiei de patrimoniu si Conventia incheiata în 2012, in

sensul ca persoana fizica sustine ca a luat imprumut suma de 0 euro de la A si B pentru achizitia imobilului de la D, pe cand in conventie este mentionat faptul ca persoana fizica X a avut calitatea de persoana interpusa, pentru A si B in vederea cumpararii imobilelor de la D si au solicitat informatii suplimentare tertilor detinatori de informatii, respectiv A, B si C.

Astfel, din analiza documentelor transmise de persoana fizica C, respectiv copie certificata cu originalul a Procurii autentificata sub nr.000/2012 si copie dupa certificatul de deces al vanzatoarei D, organele de verificare fiscala au constatat ca, persoana fizica D a imputernicit pe avocatul C *"sa vanda cui crede de cuviinta, la pretul pe care il va considera oportun, dar nepagubitor"* imobilele ce au facut obiectul Contractului autentificat sub nr.000/2012, iar mandatarul C *"va procura documentatia necesara instrainarii dreptului de proprietate asupra imobilelor (...), va semna antecontractele si contractele de vanzare cumparare in forma autentica in fata notarului public competent, va incasa pretul de vanzare-cumparare, putand renunta la privilegiul vanzatorului pentru restul de pr t neachitat daca va considera oportun"*. Mandatul prin care a fost imputernicit a incetat la data decesului persoanei fizice D, respectiv 2012. De asemenea, C precizeaza ca pana in prezent a mai ramas de achitat suma de 0 euro din valoarea contractului.

Totodata, din raspunsul la notele explicative solicitate de organele de verificare fiscala, se retine persoanele fizice A si B au sustinut ca beneficiarii reali ai contractului de vanzare cumparare autentificat cu nr.000/2012 sunt X, B si A, cu precizarea ca X are calitatea si de persoana interpusa si de beneficiar real adica coproprietar. Mai mult, persoana fizica B sustine ca in prezent proprietar in acte este persoana fizica X, iar in realitate sunt toate cele 3 persoane X, B si A.

Fată de susținerea contestatarului privind suma de 0 euro împrumută în anul 2012, organul de soluționare a contestației retine ca persoana fizica X nu a prezentat documente justificative sau alte mijloace de probă, care sa justifice sursa de provenienta a banilor, în conformitate cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările  i completările ulterioare. Se retine ca in cuprinsul conventiei prezentate nu se mentioneaza ca persoana fizica X a imprumutat vreo suma de bani de la B si A.

Astfel, în vederea determinării stării de fapt fiscale potrivit art.10 alin.(1), alin.(2)  i art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările  i completările ulterioare, persoana fizică verificată are

obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării , respectiv:

“Art.10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

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

“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.”

Avand in vedere aspectele prezentate, se reține că nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac contestatara nu a depus documente, mijloace de probă așa cum sunt definite la art.250 și art.341 din Noul Cod de Procedură Civilă, care să formeze convingerea organelor de soluționare a contestației că detinea sau a imprumutat suma de 0 euro la data de 01.01.2014 deținea în numerar suma de 0 lei și proveniența acesteia.

B. Referitor la cladire si teren aferent in suprafata de 0 mp, se retine ca au fost achizitionate de la G si H in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr.000/2012. Pretul imobilului a fost de 0 euro si s-a achitat in numerar in doua transe, respectiv: suma de 0 euro la data tranzactiei si diferenta de 0 euro la 07.2012.

In cadrul analizei operatiunii de vanzare cumparare a imobilului, persoana fizica X sustine ca suma de 0 euro provine din economii obtinute din salarii si diurne incasate de la societatea la care a fost angajat, respectiv Y SRL si un imprumut in valoare de 0 euro, contractat de la Z, pentru care a prezentat un Contract de imprumut si garantie din 2012.

Referitor la imprumutul in suma de 0 euro, se retine ca prin Contractul de imprumut si garantie incheiat in 2012, persoana fizica X, in calitate de imprumutat, a luat cu titlu de imprumut de la Z, reprezentata de mandatarul A, in calitate de imprumutator, suma de 0 euro, in scopul de a achita diferenta de pret a imobilului.

Totodata, in Contractul de imprumut si garantie se mentioneaza ca persoana fizica X se obliga sa faca demersuri in vederea restituirii sumei imprumutate de la Z prin mandatarul A in termen de 5 ani de la data incheierii contractului si este de acord ca imobilul achizitionat sa constituie garantie in favoarea imprumutatorilor.

Se retine ca mandatarul persoanei fizice Z, respectiv A, este una dintre persoanele de la care persoana fizica X sustine ca a luat cu imprumut suma de 0 euro.

De asemenea, organele de verificare fiscala au constatat ca in urma solicitarii mandatului prin care Z imputerniceste persoana fizica A sa o reprezinte la incheierea contractului de imprumut cu persoana fizica X, persoana fizica A a prezentat in fotocopie procura nr.000/2010, din analiza careia reiese ca nu are ca obiect acordarea cu titlu de imprumut a vreunei sume de bani din patrimoniul persoanei fizice Z catre persoana fizica X, ci imputerniceste pe mandatar sa cumpere orice bun imobil in conditiile cele mai avantajoase, sa administreze toate bunurile mobile si imobile si sa se ocupe de formalitatile necesare eliberarii autorizatiei de construire.

Mai mult, organele de verificare fiscala au constatat din analiza informatiilor existente in baza de date ANAF, ca atat persoana fizica Z, cat si persoana fizica A au declarat venituri mai mici decat valoarea imprumuturilor pretinse acordate in perioada verificata.

Avand in vedere faptul ca procura autentificata sub nr.000/2010 de Biroul Notarial Public are alt obiect si nu imprumutul unei sume de bani, nu se pot retine in solutionarea favorabila a cauzei sustinerile contestatarului cu privire la sursa de provenienta a sumei de 0 euro.

Referitor la numerarul disponibil la purtator la data de 01.01.2012, organele de verificare fiscala au constatat ca persoana fizica X a sustinut in nota explicativa nr.000/2017 ca nu detine informatii suplimentare fata de cele prezentate prin nota explicativa si declaratia de patrimoniu comunicate anterior, iar prin nota anexata declaratiei de patrimoniu nu este specificat numerarul la purtator.

Tot in acest sens, persoana fizica X sustine ca din economiile obtinute din salarii si diurne incasate de la societatea la care a fost angajat, respectiv Y SRL a achitat avansul in suma de 0 euro pentru achizitia imobilului.

Din analiza documentelor transmise de societatea Y SRL, organele de verificare fiscala au constatat urmatoarele:

- conform contractului individual de munca 000/2004, persoana fizica X a fost angajat cu norma intreaga la societatea Y SRL din 2007 pe perioada nedeterminata in functia de sofer autovehicule cu un salariu de baza de 0 lei;
- conform "*raport per salariat*" activitatea persoana fizica X la societatea Y SRL a incetat în 2012 ;
- a relaizat in cursul anului 2012 venituri nete din salarii in cuantum de 0 lei ;
- a incasat in numerar in anul 2012 venituri din diurne platite in euro si inregistrate in evidenta contabila a societatii la cursul BNR la data platii in suma totala de 0 lei.

De asemenea, organele de verificare au constatat din analiza conturilor bancare coroborat cu documentele financiar contabile de mai sus ca persoana fizica X, dupa incetarea raportului de munca a incasat prin virament bancar suma de 0 euro (reprezentand 0 lei) in anul 2012, reprezentand diferente diurne aferente perioadei lucrate si 0 euro (reprezentand 0 lei) in anul 2013 reprezentand returnare garantie aferenta raportului de munca.

Totodata, organele de verificare fiscala au identificat ca surse de fonduri doar sumele incasate in 2012, reprezentand venituri din salarii si diurne in cuantum total de 0 lei.

Se retine ca diurna se acorda, potrivit prevederilor art.43 din Legea nr.53/2003 privind codul muncii "*Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca*", pentru asigurarea unor cheltuieli pe timpul deplasarii in strainatate, in perioada verificata persoana fizica X efectuand transport de marfa pe ruta Romania – Marea Britanie.

Mai mult, in perioada in care angajatul se afla in strainatate in interes de serviciu potrivit art.5 alin.1 din HG nr.518/1995, acestuia i se acorda diurna "*in vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte unuale, precum si a costurilor transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea*".

Astfel, organele de verificare au constatat in baza ordinelor de deplasare puse la dispozitie de societatea Y SRL ca fiecare transport pe ruta Romania-Marea Britanie a necesitat mai multe zile, ceea ce denota existenta unor cheltuieli.

Prin urmare, persoana fizica X nu a facut dovada acumularii fondurilor in valoare totala de 0 euro.

Or, în lipsa mijloacelor de probă care să ateste soldul în numerar la data de 01.01.2012, potrivit art.10 și art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, reținem că organele de verificare fiscală au respectat prevederile art.6 și art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și a art.35 din O.P.A.N.A.F. nr.3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, stabilind că sumele de bani declarate și neprobate nu se regăsesc în soldul numerarului la purtător la data de 01.01.2012.

Referitor la susținerile contestatarului cu privire la bunurile mobile, se reține ca organele de verificare fiscală au luat în considerare toate susținerile referitoare la tranzacțiile de autoturisme.

Cu privire la susținerea contestatarului ca, suma de 0 lei estimată de organele de verificare fiscală ca și cheltuieli personale de trai, nu sunt reale deoarece a locuit în concubinaj în apartamentul concubinei și nu participa la cheltuieli comune, iar alimentele erau asigurate de părinți, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

- în formularul cheltuieli personale de trai persoana fizică X a consemnat anumite cheltuieli pe care le-a considerat personale și pe care organele de verificare fiscală le-au luat în considerare ca utilizare de fonduri în perioada verificată;

- din analiza conturilor bancare organele de verificare au constatat și alte utilizări de fonduri în anul 2012 printre care și suma de 0 lei utilizată pentru plata taxă și onorariu notarial aferent imobilului cumpărat de la D, precum și suma de 0 lei, reprezentând taxă și onorariu notarial aferent imobilului casa și teren aferent;

- există operațiuni derulate prin conturile bancare reprezentând achiziții de la comercianți, cheltuieli cu comisioanele bancare, dobânzi achitate pentru cardul de credit;

- suma totala a cheltuielilor personale de trai declarate de persoana fizica X in formularul pus la dispozitia organelor de verificare fiscala si cele rezultate din analiza operatiunilor bancare este de 0 lei pentru anul 2012.

Fată de cele retinute, 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 modificarile și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de 0 lei, reprezentând impozit pe venit.

Referitor la **accesoriile în sumă de 0 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 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. 000/2017 pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru suma de 0 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 continutul deciziei si în temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice pentru suma totală de 0 lei, reprezentând:

- 0 lei impozit pe venit;

- 0 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 0 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,