



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 000/04.2019

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 000/2018

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr. 000/2018, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2018, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Persoana fizică contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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

De asemenea, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatarul a solicitat susținerea orală a contestației, procedură la care contestatarul nu s-a prezentat în data de 12.12.2018, fiind întocmită în acest sens Minuta ședinței privind susținerea procedurii orale a persoanei fizice X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018.

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. În susținerea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018 emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018, persoana fizică X invocă următoarele:

Persoana fizică verificată precizează că în raportul de inspecție fiscală nu se indică care au fost protocoalele în baza cărora s-au putut opera respectivele schimburi de informații, iar din perspectiva protecției datelor cu caracter personal acesta apreciază că trebuie avută în vedere hotărârea preliminară CJUE din afacerea Bara și alții, respectiv par. 40, par. 42-44 din cauza C-201/2014.

Astfel, persoana fizică precizează că, în speță, protocoalele de schimb de informații încheiate de către ANAF în scopul verificării averilor personale ale persoanelor fizice nu au fost niciodată supuse publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, iar invocarea unor texte legale din cuprinsul Codului de procedură fiscală nu este suficientă pentru a justifica respectivul schimb de informații în lumina protecției datelor cu caracter personal, deoarece informațiile de detaliu care fac obiectul schimbului de informații nu sunt prevăzute de către textele cu valoare generală ale Codului de procedură fiscală. Întrucât, procedura de verificare fiscală a fost viciată sub aspectul protecției datelor cu caracter personal, se impune anularea procedurii de inspecție fiscală și a actelor administrativ fiscale emise în baza acesteia.

Referitor la modificările aduse de OPANAF nr. 1817/2017 privind transferul legal de competență către structurile teritoriale în ceea ce privește analiza verificării prealabile documentare și a analizei de risc fiscal, persoana fizică precizează că, prin raportul de verificare fiscală organele de verificare fiscală nu i-au oferit nicio informație pentru a putea verifica dacă acestea dețineau sau nu competența de efectuare a controlului cu privire la averea personală.

În categoria acestor informații, persoana fizică precizează cu titlu de exemplu informații cu privire la existența avizului prealabil al structurii centrale, despre analiza preliminară documentară și celelalte categorii de informații prevăzute în cadrul OPANAF nr. 3695/2015 care au legătură cu

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

competența serviciului de verificări fiscale Y și cu privire la selectarea persoanei fizice în vederea efectuării controlului fiscal, ce puteau fi comunicate prin intermediul avizului de inspecție fiscală, mai ales că acestea nu sunt informații secret de stat.

Astfel, persoana fizică solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și din perspectiva necompetenței materiale a echipei de control, respectiv a Serviciului verificări fiscale Y.

Persoana fizică invocă aplicarea cu titlu retroactiv a unor prevederi intrate în vigoare la data de 01.01.2011, respectiv art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unei situații de fapt consumate într-o perioadă anterioară anului 2011, respectiv realizarea în trei cazuri de venituri din contracte de împrumut și de vânzare-cumpărare anterioare datei de 01.01.2011, venituri care au fost luate în calcul de către echipa de inspecție fiscală la determinarea veniturilor a căror sursă nu ar fi identificată și care în final au generat baza de impozitare.

Persoana fizică invocă în speță aplicațiunea principiului *in dubio contra fiscum*, întrucât există indicii serioase că obligațiile fiscale au fost determinate cu încălcarea principiului neretroactivității legii.

De asemenea, persoana fizică precizează că raportul de verificare fiscală conține acuzații care contravin garanției constituționale prevăzută de art. 44 alin. (8) din Constituția României, conform căruia caracterul licit al averii se prezumă, cum ar fi faptul că acesta nu a probat în niciun fel conservarea în timp a sumelor de bani despre care a susținut că le-a obținut și deținut la începutul anului 2014, lipsa veridicității susținerilor sale cu privire la faptul că sumele obținute ca urmare a contractării împrumuturilor realizate în anii 2006, 2009 și 2011 ar fi fost păstrate în numerar până la data de 01.01.2014, acuzații regăsite și în legătură cu situația fiscală a anului 2015.

Referitor la punerea sub semnul întrebării a valabilității contractelor de împrumut încheiate datorită faptului că sunt consemnate doar în simple înscrisuri sub semnătură privată, fără dată certă, persoana fizică precizează faptul că organele de verificare fiscală nu au indicat care este textul legal care condiționează valabilitatea unui contract de împrumut de consemnarea acestuia într-un înscris cu dată certă, având în vedere că prevederile art. 2158 și următoarele din Codul civil, în vigoare începând cu data de 01.10.2011, nu menționează nicăieri o astfel de condiție.

Persoana fizică consideră că respectivele contracte de împrumut au fost reale și au existat întocmai, întrucât persoanele fizice A și B au confirmat toate susținerile sale în acest sens.

De asemenea, organele de verificare fiscală nu au indicat actul normativ care reglementează modalitatea în care trebuie conservați banii deținuți în numerar sau faptul că dovada deținerii unor sume de bani în numerar se realizează exclusiv prin conservarea acestora.

Referitor la lipsa restituirii unor sume de bani sau în legătură cu nerestituirea acestora la termenul limită fixat de către părți, persoana fizică apreciază că trebuie avut în vedere faptul că prevederile referitoare la prescripția extinctivă nu au un caracter imperativ și nu pot genera niciun fel de sancțiune din partea unui terț, cum este organul fiscal. Mai mult, organele de verificare fiscală ignoră raporturile de prietenie dintre persoanele parte la contractul de împrumut, fiind absolut rezonabil faptul că într-o astfel de situație se poate acorda o prelungire a termenului de restituire, chiar și în absența consemnării în scris a acordului de prelungire.

Totodată, organele de verificare fiscală nu au indicat nicio lucrare de specialitate sau culegere de jurisprudență din care să rezulte existența unor uzanțe în sensul depunerii de minime diligențe la care acestea fac referire în raportul de verificare fiscală.

Referitor la neluarea în considerare a contractului de împrumut și a graficului de plăți încheiat cu domnul C, persoana fizică apreciază că este în prezența unui abuz din partea organelor de verificare fiscală, având în vedere că singurul motiv pentru care acestea sunt ignorate îl reprezintă faptul că ar fi fost încheiate *pro causa* cu scop exclusiv fiscal.

Persoana fizică precizează că organele de verificare fiscală nu au explicat cum anume a fost afectată constituirea bazei de impunere și nu au administrat nicio probă în sensul celor susținute de acestea, cum ar fi administrarea unei probe cu martori sau o expertiză fiscală din care să rezulte scopul exclusiv fiscal.

Persoana fizică X precizează că a împrumutat sume de bani de la persoane cu care se afla în relație de amiciție care au fost folosite de către acesta pentru a credita societățile comerciale pe care le deține/le-a deținut din postura de asociat, fiind înregistrate în contabilitatea societăților comerciale cu titlu de creditare în contul 455.

Persoana fizică precizează că, în situația în care nu a putut să restituie respectivele sume de bani la termenele contractuale asumate acesta, fie a beneficiat de clemență din partea împrumutătorilor, fie a compensat sumele de restituit cu părți sociale la societățile pe care le deține/deținea.

De asemenea, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare declarațiile acordate în calitate de martori de către

persoanele fizice care au acordat împrumuturile, deși prin raportul de verificare fiscală nu se indică nicio suspiciune care să pună sub semnul întrebării veridicitatea acestor mijloace de probă.

În concluzie, persoana fizică X solicită admiterea contestației cu consecința anulării în îndoctrină a deciziei de impunere și a raportului de verificare fiscală, contestate, care stabilesc obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit în sarcina sa.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice au constatat următoarele:

Urmare analizei situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că în perioada 2014-2015 persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând plăți cu impozite, taxe, comisioane bancare, rambursare credit bancar, cheltuieli personale de trai precum și achiziții de bunuri mobile, depuneri de numerar în conturi bancare, majorarea capitalului social și creditarea unor societăți comerciale la care persoana fizică deținea calitatea de asociat/administrator, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri impozabile declarate, respectiv salarii, dividende și dobânzi precum și diminuarea soldurilor conturilor bancare și încasări din restituirea creditării unor societăți comerciale, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

În vederea determinării numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2014 și 2015, precum și a sursei din care provine acesta, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate X informații, clarificări, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă.

Urmare acestor solicitări, pentru justificarea fondurilor deținute la data de 01.01.2014 și a sursei acestor fonduri, persoana fizică verificată X a declarat că:

- numerarul deținut la data de 01.01.2014 a fost de aproximativ 000 lei care provine din: contractul de împrumut din 20.03.2006 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro, contractul de vânzare-cumpărare din 30.01.2008 încheiat cu D S.R.L. pentru suma de 000 euro, contractul de împrumut din 23.09.2006 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro, contractul de creditare din 15.07.2011 încheiat cu persoana A pentru suma

de 000 euro și contractul de împrumut din 20.08.2011 încheiat cu persoana B pentru suma de 000 euro;

- numerarul deținut la purtător la 31.12.2014 și 31.12.2015 a fost de aproximativ 000 lei concretizat în aport la firmele unde deține calitatea de asociat.

În urma analizării informațiilor și a contractelor puse la dispoziție de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au constatat că:

- angajamentul de plată din 20.03.2006 încheiat în limba italiană între A și X, are ca obiect virarea sumei de 000 euro, în contul bancar al titularului X;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000/2007, încheiat între X și E, în calitate de vânzător și societatea D S.R.L., în calitate de cumpărător, are ca obiect un bun imobil, iar prețul de vânzare declarat este de 000 euro;

- contractul de creditare încheiat în data de 15.07.2011 între A, în calitate de împrumutător și X, în calitate de împrumutat, are ca obiect suma de 000 euro, durata contractului este 15.07.2011-15.07.2021, iar garantarea acestui împrumut se face cu acțiunile deținute de către X la societatea F S.A. și cu toate bunurile personale prezente și viitoare. Contractul de împrumut menționat anterior este un înscris tehnoredactat încheiat sub semnătură privată;

- contractul de împrumut încheiat în data de 23.09.2009 între A, în calitate de împrumutător și X, în calitate de împrumutat, are ca obiect suma de 000 euro care va fi împrumutată în mai multe tranșe în termen de 6 luni de la data semnării contractului, durata împrumutului este de 10 ani, iar solicitarea în orice moment a restituirii totale sau parțiale a sumei împrumutate, obligă pe împrumutat să o restituie imediat. Contractul de împrumut menționat anterior este un înscris tehnoredactat încheiat sub semnătură privată;

- contractul de împrumut de consumație încheiat în data de 20.08.2011 între G, în calitate de împrumutător și X, în calitate de împrumutat, are ca obiect suma de 000 euro remisă cu titlu juridic pentru buna funcționare a unei stații de betoane identificată cu autorizația de construcție nr. 000/2010, care aparține societății H S.R.L. Împrumutul este garantat cu această stație de betoane până la restituirea integrală a acestuia, cel târziu la data de 20.08.2015. Contractul de împrumut menționat anterior este un înscris tehnoredactat încheiat sub semnătură privată.

Referitor la scopul, utilizarea și modalitatea de încasare a sumelor de bani reprezentând împrumuturi, persoana fizică verificată a declarat că acestea au fost făcute pentru realizarea de investiții în societățile I S.R.L., H S.R.L. și majorarea capitalului social la F S.A.

Totodată, persoana fizică a declarat că aceste investiții au constat în cumpărarea de autospeciale/camioane de transport beton, pompe beton și achiziționarea unei stații de betoane nouă din Italia. Banii au fost încasați numerar în mai multe tranșe, de obicei în momentul în care s-au făcut respectivele achiziții sau s-a achitat avansul necesar cumpărării diferitelor camioane, cife sau utilaje din străinătate, din țări precum Italia, Austria sau Germania, iar o parte din sume au fost încasate direct în țările specificate.

Referitor la cuantumul, modalitatea, termenele și sursa fondurilor restituirilor sumelor de bani împrumutate, persoana fizică verificată a răspuns că pentru împrumutul încasat de la persoana fizică A, în anul 2018 i s-au cedat acțiunile societății H S.R.L.. Din împrumutul încasat de la persoana fizică B, a fost restituită în anul 2018, în două tranșe, suma de 000 euro, respectiv 000 euro, iar diferența urmează a fi restituită prin ordine de plată sau prin cedarea unor părți sociale în societatea H S.R.L.

De asemenea, persoana fizică a declarat că sursa fondurilor utilizate pentru a credita societățile F S.A., H S.R.L., I S.R.L., precum și sursa majorării capitalului social la F S.A. provine din împrumuturi și dividende.

Organele de verificare fiscală au constatat că sumele de bani luate cu titlu de împrumut și investite în societățile comerciale I S.R.L., H S.R.L. și F S.A., au fost reflectate ca solduri inițiale la data de 01.01.2014 în balanțele de verificare cât și în fișele contului 455 "*Sume datorate acționarilor/asociaților*" ale acestor societăți, astfel încât aceste solduri inițiale au fost luate în considerare ca reprezentând surse de fonduri.

Întrucât sumele de bani care fac obiectul contractelor de împrumut mai sus menționate, în cuantum total de 000 euro, au fost utilizate pentru creditarea societăților, anterior perioadei 01.01.2014-31.12.2015 verificate, soldul inițial al contului 455 la cele trei societăți a fost, la data de 01.01.2014, în sumă totală de 000 lei, organele de verificare au constatat că aceste sume nu puteau constitui și sursă pentru numerarul la purtător.

Fată de cele prezentate, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică nu a probat în niciun fel conservarea pe o perioadă lungă de timp a sumelor de bani despre care a susținut că le-a obținut și deținut în numerar la data de 01.01.2014, respectiv la data de 01.01.2015.

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 2014-2015, 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 sursei și utilizării fondului, 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. 000/2018, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care 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. Având în vedere susținerile persoanei fizice contestatare și documentele invocate de acesta, constatările organelor de verificare fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

1. Aspecte procedurale:

1.1. Referitor la susținerea persoanei fizice verificate potrivit căreia în raportul de verificare fiscală nu se indică care au fost protocoalele în baza cărora s-au putut opera respectivele schimburi de informații, iar din perspectiva protecției datelor cu caracter personal acesta apreciază că trebuie avută în vedere hotărârea preliminară CJUE din afacerea Bara și alții, respectiv cauza C-201/2014, organul de soluționare a contestației reține că ANAF este operator de date cu caracter personal, iar potrivit dispozițiilor art. 5 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 677/2001, în vigoare la data emiterii avizului de verificare și conform prevederilor art. 6 lit. c) din Regulamentul (UE) nr. 679/2016 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE (Regulamentul general privind protecția datelor), consimțământul nu este necesar, când prelucrarea este necesară în vederea îndeplinirii unei obligații legale a operatorului, prelucrarea datelor cu caracter personal efectuându-se sub incidența dispozițiilor art. 11 privind secretul fiscal din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ART. 11 Secretul fiscal

(1) Personalul din cadrul organului fiscal este obligat să păstreze secretul asupra informațiilor de care a luat cunoștință ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.

(2) *În categoria informațiilor de natura celor considerate a fi secret fiscal intră datele referitoare la contribuabil/plătitor, cum ar fi: datele de identificare, natura și cuantumul obligațiilor fiscale, natura, sursa și cuantumul veniturilor, natura, sursa și valoarea bunurilor, plăți, conturi, rulaje, transferuri de numerar, solduri, încasări, deduceri, credite, datorii, valoarea patrimoniului net sau orice fel de informații obținute din declarații ori documente prezentate de către contribuabil/plătitor sau terți.*

(3) *Organul fiscal poate transmite informațiile pe care le deține:*

a) autorităților publice, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege;

b) autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate, în baza unor instrumente juridice internaționale semnate de România și care cuprind prevederi privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și/sau recuperarea creanțelor fiscale;

c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;”

Astfel, din prevederile legale mai sus menționate se reține că în exercitarea atribuțiilor de serviciu, organul fiscal, prin obligație, trebuie să păstreze secretul fiscal asupra informațiilor de care a luat cunoștință.

Incidente în speță sunt și dispozițiile art. 6 lit. c) din Hotărârea Guvernului nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căreia A.N.A.F. deține și poate obține date cu caracter personal în scopul îndeplinirii funcției de inspecție fiscală și de verificare fiscală, iar potrivit dispozițiilor art. 6 din Legea nr. 190/2018 privind măsuri de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2016/679 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016, prelucrarea este necesară în vederea îndeplinirii unei obligații legale care îi revine operatorului.

Totodată, contribuabilul invocă și cauza C-201/14, Bara și alții, care se referă la prelucrarea datelor cu caracter personal și transmiterea datelor între instituțiile publice fără acordul persoanelor. În data de 09.07.2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a publicat concluziile Avocatului General Cruz Villalon, cu privire la întrebarea preliminară adresată Curții de către Curtea de Apel Cluj, concluzii care nu au caracterul unei hotărâri pronunțate de instanța investită cu soluționarea cauzei. Astfel, speța din cauza invocată nu poate fi comparată prin analogie activității de stabilire a situației fiscale personale a persoanei fizice X, care a fost efectuată de organele de verificare fiscală, cu respectarea prevederilor legale în materie.

Astfel, se reține că prevederile art. 139 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 7 lit. a), art. 14 și art. 20-21 din Ordinul Președintelui ANAF

nr. 675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, precizează:

“ART. 139 Drepturile și obligațiile organului fiscal central

În scopul verificării situației fiscale personale, organul fiscal central poate proceda la:

a) solicitarea, în condițiile legii, de informații de la autorități și instituții publice;

b) analiza tuturor informațiilor, documentelor și a altor mijloace de probă referitoare la situația fiscală a persoanei fizice verificate;

c) confruntarea informațiilor obținute prin administrarea mijloacelor de probă cu cele din declarațiile fiscale depuse, conform legii, de persoana fizică verificată sau, după caz, de plătitorii de venit ori terțe persoane;

d) solicitarea, în condițiile legii, de informații, clarificări, explicații, documente și alte asemenea mijloace de probă de la persoana fizică verificată și/sau de la persoane cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice;[...].”

”ART. 7

Culegerea datelor deținute de alte entități se realizează prin următoarele modalități:

a) acces la bazele de date, în temeiul protocoalelor sau al acordurilor de colaborare și schimb de informații încheiate, în condițiile legii, între organele fiscale și entitățile deținătoare;[...].”

”ART. 14

Verificarea situației fiscale personale constă în examinarea drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală a persoanei fizice pe perioada verificată, în scopul stabilirii veniturilor obținute și a regimului fiscal aplicabil.”

”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 și/sau de plătitori.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de verificare fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să solicite și să analizeze toate informațiile și documentele solicitate atât de la persoana fizică verificată cât și de la terțe persoane, autorități și instituții publice.

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, în virtutea rolului activ organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative atât de la contestatar, cât și de la terțe persoane, autorități și instituții publice.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că afirmațiile persoanei fizice contestatate referitoare la încălcarea dreptului la protecția datelor cu caracter personal nu vor fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

1.2. Referitor la susținerea persoanei fizice privind necompetența materială a echipei de control, respectiv a Serviciului verificări fiscale Y, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Persoana fizică verificată a făcut obiectul unei verificări a situației fiscale personale reglementată de art. 138-147, Titlul VI cap. IV din Legea nr. 207/2015, care s-a desfășurat cu respectarea procedurii stabilite prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de

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

stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, în timp ce inspecția fiscală la care face referire contestatarul, este reglementată de Titlul VI cap. I din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit art. 1 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3.695/16.12.2015 pentru stabilirea unor competențe de exercitare a inspecției fiscale pe întreg teritoriul țării:

"Organul fiscal competent pentru exercitarea verificării situației fiscale personale și a activităților preliminare acesteia, pe întregul teritoriu al țării, este Direcția generală control venituri persoane fizice."

Raportat la aceste dispoziții legale, Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice are competența de a exercita atât verificarea situației fiscale personale și activitățile preliminare acesteia (analiză de risc, selectare) cât și verificarea fiscală parțială privind obligația de stabilire, reținere și plată a impozitului pe venit, asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, pe întregul teritoriu al țării.

Se reține că, în cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, se află Direcția Persoane Fizice cu Risc Fiscal din care face parte Serviciul Verificări Fiscale Y, astfel că, acesta din urmă este implicit o structură a Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice și, ca atare, este competentă să efectueze verificarea situației fiscale personale asupra persoanelor fizice pe întreg teritoriul țării.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că atât Raportul de verificare fiscală nr. 000/2018 cât și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale nr. 000/2018, sunt semnate și aprobate de către Directorul General al Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice.

De asemenea, se reține că în cuprinsul raportului de verificare fiscală mai sus menționat la *Capitolul I Date despre verificarea fiscală* se precizează că, inspectorii din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice-Direcția Persoane Fizice cu Risc Fiscal-Serviciul Verificări Fiscale Y, au efectuat o verificare a situației fiscale personale la persoana fizică verificată X, în baza Ordinului de Serviciu nr. 000 înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. 000/2018, semnat de directorul general al Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice.

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că organele fiscale centrale din care face parte Serviciul Verificări Fiscale Y care au efectuat verificarea, au competența materială în ceea ce privește verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X.

1.3. Referitor la invocarea de persoana fizică a aplicării cu titlu retroactiv a unor prevederi intrate în vigoare la data de 01.01.2011, respectiv a art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unei situații de fapt consumate într-o perioadă anterioară anului 2011, respectiv realizarea în trei cazuri de venituri din contracte de împrumut și de vânzare-cumpărare anterioare datei de 01.01.2011, venituri care au fost luate în calcul de către echipa de inspecție fiscală la determinarea veniturilor a căror sursă nu ar fi identificată și care în final au generat baza de impozitare, iar potrivit art. 44 alin. (8) din Constituție, dobândirea licită a bunurilor se prezumă, organul de soluționare a contestației reține că, în speță, nu se pune problema înlăturării prezumției de dobândire licită a averii și nici nu ne aflăm în situația confiscării averii fraudulos obținute.

Totodată, se reține că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și Ordinul Președintelui ANAF nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora în baza cărora a fost efectuată verificarea fiscală reprezintă temeiuri legale pentru procedura de verificare a situației fiscale personale a persoanei fizice X.

Verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X s-a efectuat, conform avizului, numai pentru perioada anilor fiscali 2014-2015, documentele și referințele la tranzacțiile efectuate anterior anului 2011 (contracte de împrumut și contractul de vânzare-cumpărare) au fost furnizate de contestatar, organele de verificare fiscală utilizându-le doar ca mijloc de probă în considerarea sumelor aferente contractelor de împrumut prezentate ca sursă de fonduri utilizate pentru creditarea societăților.

De asemenea, se reține că argumentul contestatarului privind nulitatea actului administrativ fiscal contestat nu poate constitui un element care să atragă nulitatea deciziei de impunere contestate, neîncadrându-se în niciunul din motivele prevăzute expres la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, fapt pentru care argumentul persoanei fizice contestatate nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Astfel, impunerea persoanei fizice s-a efectuat în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării, fiind astfel respectat întocmai și principiul stabilit de art. 6 alin. (2) din Legea 287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6

(2) Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.”

Mai mult, potrivit principiului de drept *“nemo legem ignorare censetur”* necunoașterea legii nu constituie o justificare a nerespectării ei și nimeni nu este exonerat de răspundere pe motiv că nu cunoaște legea.

În ceea ce privește susținerile contestatarului cu privire la invocarea principiului *“in dubio contra fiscum”* se reține faptul că, în speță, nu este incident acest principiu întrucât se aplică în cazul existenței unor prevederi legale neclare sau contradictorii, prevederi apreciate astfel de organul de soluționare a contestației în situația în care acesta apreciază că nu poate emite o soluție în conformitate cu legea întrucât aceasta este confuză, și nu în cazul în care respectivele prevederi legale nu sunt conforme cu activitatea desfășurată de persoana fizică contestatară, cum este cazul în speță.

Astfel, coroborat cu prevederile legale citate, se constată că argumentele persoanei fizice privind nerespectarea prevederilor legale și procedurale privind întocmirea deciziei de impunere nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. 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 prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, 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 01.01.2014-31.12.2015, 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 constatat urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015,

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

că aceasta a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând plăți cu impozite, comisioane bancare, rambursare credit bancar, cheltuieli personale de trai precum și achiziții de bunuri mobile, depuneri de numerar în conturi bancare, majorarea capitalului social și creditarea unor societăți comerciale la care persoana fizică deținea calitatea de asociat/administrator, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri impozabile declarate, respectiv salarii, dividende și dobânzi precum și diminuarea soldurilor conturilor bancare și încasări din restituirea creditării unor societăți comerciale, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

În vederea determinării numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2014 și 2015, precum și a sursei din care provine acesta, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate X informații, clarificări, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă.

Prin declarațiile date, persoana fizică verificată susține că numerarul deținut la purtător la data de 01.01.2014 a fost de aproximativ 000 lei și provine din: contractul de împrumut din 20.03.2006 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro, contractul de vânzare-cumpărare din 30.01.2008 încheiat cu D S.R.L. pentru suma de 000 euro, contractul de împrumut din 23.09.2006 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro, contractul de creditare din 15.07.2011 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro și contractul de împrumut din 20.08.2011 încheiat cu persoana B pentru suma de 000 euro.

Organele de verificare fiscală au constatat că sumele de bani luate cu titlu de împrumut și investite în societățile comerciale I S.R.L., H S.R.L. și F S.A., au fost reflectate ca solduri inițiale la data de 01.01.2014 în balanțele de verificare cât și în fișele contului 455 "*Sume datorate acționarilor/asociaților*" ale acestor societăți, astfel încât aceste solduri inițiale au fost luate în considerare ca reprezentând surse de fonduri.

Întrucât sumele de bani care fac obiectul contractelor de împrumut, în cuantum total de 000 Euro, au fost utilizate pentru creditarea societăților unde persoana fizică a deținut calitatea de administrator/asociat, anterior perioadei 01.01.2014-31.12.2015 verificate, soldul inițial al contului 455 la cele trei societăți a fost, la data de 01.01.2014, în sumă totală de 000 lei, organele de verificare au constatat că aceste sume nu puteau constitui și sursă pentru numerarul la purtător.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei pentru care a calculat impozit pe

venit în sumă de 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.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (9)-(13), art. 145 alin. (1) și (2) și art. 146 alin. (1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”ART.138

(9) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

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

(11) Organul fiscal central apreciază asupra metodei indirecte folosite și a întinderii acesteia, în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

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

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

”ART.145 Raportul de verificare

(1) Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere faptic și legal.

(2) La raportul privind rezultatele verificării se anexează documentele care au stat la baza constatărilor, documentele întâlnirilor și orice alte acte care au legătură cu constatările efectuate în cauză. Documentele prezentate

de persoana fizică verificată se predau organului fiscal central, sub semnătură.”

”ART.146 Decizia de impunere

(1) Raportul prevăzut la art.145 stă la baza emiterii deciziei de impunere sau, după caz, a unei decizii de încetare a procedurii de verificare, în cazul în care nu se ajustează baza de impozitare.[...]

(3) În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere.”,

coroborate cu prevederile art. 1 și art. 21 din Ordinul Președintelui ANAF 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, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X prin metoda sursei și utilizării fondurilor, următoarele:

În anul **2014** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând plăți cu impozite aferente veniturilor din salarii, dobânzi și dividende, precum și cheltuieli personale de trai, comisioane bancare, rambursarea unui credit bancar, achiziții de bunuri mobile, depuneri de numerar în conturi bancare, majorarea capitalului social și creditarea unor societăți comerciale la care persoana fizică deținea calitatea de asociat/administrator, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri impozabile declarate, diminuarea soldului conturilor bancare și încasări din restituire creditări societăți comerciale, rezultând o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

În anul **2015** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând plăți cu impozite aferente veniturilor din salarii, dobânzi și dividende, precum și cheltuieli personale de trai, comisioane bancare,

depuneri de numerar în conturi bancare și creditarea unor societăți comerciale la care persoana fizică deținea calitatea de asociat/administrator, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri impozabile declarate și diminuarea soldului conturilor bancare și încasări din restituire creditări societăți comerciale, rezultând o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

Conform prevederilor art. 138 alin. (1), (4), (8) și (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală au dreptul de a efectua o verificare fiscală, cu privire la impozitul pe venit, a ansamblului situației fiscale personale a persoanei fizice în cauză, aceasta având obligația de a depune o declarație de patrimoniu și de venituri la solicitarea organului fiscal, care stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate, utilizând metode indirecte de stabilire a veniturilor.

Potrivit art. 138 alin. (13) din același act normativ, dacă organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, care pot constitui mijloace de probă în condițiile art. 55 alin. (1)-(3) din același act normativ, în vederea motivării actului administrativ fiscal, poate solicita persoanei fizice verificate aceste mijloace de probă, întrucât:

“(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;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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

“Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate informații și documente justificative referitoare la sursa fondurilor, în

vederea clarificării cuantumului total al numerarului deținut la începutul anilor 2014 și 2015.

Persoana fizică a declarat că numerarul deținut la purtător la data de 01.01.2014 a fost în sumă de aproximativ 000 lei, iar sursa acestuia a reprezentat-o contractul de împrumut din 20.03.2006 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro, contractul de vânzare-cumpărare din 30.01.2008 încheiat cu D S.R.L. pentru suma de 000 euro, contractul de împrumut din 23.09.2006 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro, contractul de creditare din 15.07.2011 încheiat cu persoana A pentru suma de 000 euro și contractul de împrumut din 20.08.2011 încheiat cu persoana B pentru suma de 000 euro. Totodată, numerarul deținut la purtător la 31.12.2014 și 31.12.2015 a fost de aproximativ 000 lei concretizat în aport la firmele unde deține calitatea de asociat.

Urmare analizării informațiilor și documentelor obținute/deținute, organele de verificare fiscală au constatat că:

- angajamentul de plată din 20.03.2006 încheiat în limba italiană între A și X, are ca obiect virarea sumei de 000 euro, în contul bancar al titularului X;

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000 la data de 17.12.2007, încheiat între X și E, în calitate de vânzători și societatea D S.R.L., în calitate de cumpărător, are ca obiect un bun imobil, iar prețul de vânzare declarat este de 000 euro;

- contractul de creditare încheiat în data de 15.07.2011 între A, în calitate de împrumutător și X, în calitate de împrumutat, are ca obiect suma de 000 euro, durata contractului este 15.07.2011-15.07.2021, iar garantarea acestui împrumut se face cu acțiunile deținute de către X la societatea F S.A. și cu toate bunurile personale prezente și viitoare;

- contractul de împrumut încheiat în data de 23.09.2009 între A, în calitate de împrumutător și X, în calitate de împrumutat, are ca obiect suma de 000 euro care va fi împrumutată în mai multe tranșe în termen de 6 luni de la data semnării contractului, durata împrumutului este de 10 ani, iar solicitarea în orice moment a restituirii totale sau parțiale a sumei împrumutate, obligă pe împrumutat să o restituie imediat;

- contractul de împrumut de consumație încheiat în data de 20.08.2011 între G, în calitate de împrumutător și X, în calitate de împrumutat, are ca obiect suma de 000 euro remisă cu titlu juridic pentru buna funcționare a unei stații de betoane identificată cu autorizația de construcție nr. 000/2010, care aparține societății H S.R.L. Împrumutul este garantat cu această stație de betoane până la restituirea integrală a acestuia, cel târziu la data de 20.08.2015.

Din analiza documentelor justificative prezentate de persoana fizică, coroborată cu răspunsurile acestuia, se reține că sumele de bani mai sus menționate reprezintă împrumuturi utilizate anterior perioadei 01.01.2014-31.12.2015, în scopul creditării societăților I S.R.L., H S.R.L., unde deținea calitatea de administrator/asociat, în vederea efectuării de investiții și a majorării capitalului social la F S.A, sume ce au fost reflectate ca solduri inițiale la data de 01.01.2014 în balanțele de verificare cât și în fișele contului 455 "Sume datorate acționarilor/asociaților" ale acestor societăți, astfel încât aceste solduri inițiale au fost luate în considerare de organele de verificare fiscală ca reprezentând surse de fonduri pentru creditarea în numerar a societăților menționate.

Or, având în vedere că sumele de bani care fac obiectul contractelor de împrumut în cuantum total de 000 Euro, au fost utilizate pentru creditarea societăților în numerar, anterior perioadei 01.01.2014-31.12.2015 verificate, iar soldul inițial al contului 455 la cele trei societăți a fost, la data de 01.01.2014, în sumă totală de 000 lei, se reține că aceste sume nu puteau constitui în același timp și sursă de fonduri pentru numerarul deținut la purtător.

Având în vedere aspectele prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține susținerile contestatarului în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât acesta nu a justificat cu documente proveniența sumelor de aproximativ 000 lei și aproximativ 000 lei invocate ca fiind deținute în numerar la 01.01.2014, respectiv 01.01.2015, utilizate pentru creditarea societăților unde deținea calitatea de administrator/asociat.

Astfel, în vederea determinării stării de fapt fiscale 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, 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.”*

Se reține că, nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac contestatarul 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 la data de 01.01.2014 și 01.01.2015 deținea în numerar sumele de aproximativ 000 lei, respectiv 000 lei precum și proveniența acestora.

Persoana fizică verificată a considerat că existența numerarului la data de 01.01.2014 și 01.01.2015 se poate prezuma pe baza sumelor încasate din împrumuturi în anii 2006, 2009 și 2011 precum și din vânzarea unui imobil în anul 2007, susținere care în opinia organului de soluționare nu probează în condițiile legii situația de fapt cu privire la soldul de numerar deținut la data de 01.01.2014 și 01.01.2015.

Referitor la susținerea contestatarului cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare contractul de împrumut și graficul de plăți încheiat cu domnul C, întrucât acestea au fost încheiate *pro causa* cu scop exclusiv fiscal, organul de soluționare reține următoarele:

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că, contractul de împrumut încheiat anterior perioadei verificate, respectiv în data de 22.08.2011 între persoana fizică X, în calitate de împrumutător și persoana fizică C, în calitate de împrumutat, ce are ca obiect suma totală de 000 euro, nu poate constitui sold inițial de numerar la data de 01.01.2015, întrucât datele restituirii acesteia, respectiv datele la care persoana fizică X a încasat aceste sume și anume 13.02.2015 pentru suma de 000 euro și 23.03.2015 pentru suma de 000 euro, sunt ulterioare datei de 01.01.2015, astfel încât persoana fizică nu putea deține la 01.01.2015 o sumă de bani care nu era încă restituită, respectiv la data de 13.02.2015 și data de 23.03.2015.

Mai mult, se reține că persoana fizică nu a menționat aceste sume încasate din restituirea împrumutului și existente în soldul numerarului la 01.01.2015, nici în Declarația de patrimoniu și de venituri și nici în notele explicative întocmite pe parcursul verificării situației fiscale personale, fapt pentru care susținerea persoanei fizice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la susținerea persoanei fizice cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu au explicat cum anume a fost afectată constituirea bazei de impunere și nu au administrat nicio probă în sensul

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

celor susținute de acestea, cum ar fi administrarea unei probe cu martori sau o expertiză fiscală din care să rezulte scopul exclusiv fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prin cererea din data de 30.08.2018, contestatarul a solicitat demersul din partea organelor de verificare fiscală pentru dovedirea realității contractelor de împrumut fără scop economic, prin solicitarea confirmării acestor contracte de la persoanele cu care au fost încheiate, sens în care persoana fizică a indicat și datele de contact ale împrumutătorilor B și A, iar organele de verificare fiscală au răspuns afirmativ solicitării și au procedat la audierea celor două persoane fizice împrumutătoare, indicate de contestatar. Astfel, se reține că, în speță, s-a administrat proba cu martorii solicitați de către persoana fizică verificată, această împrejurare fiind menționată și în raportul de verificare fiscală.

Cât privește constituirea bazei de impozitare, se reține că la stabilirea acesteia, organele de verificare fiscală au avut în vedere toate informațiile deținute/obținute de la contestatar și de la terți, iar pentru stabilirea sursei și a utilizării fondurilor, a fost utilizată *"Metoda sursei și utilizării fondului"*, în conformitate cu dispozițiile art. 138 alin. (9) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 22 alin. 2 lit. a) și art. 23 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării.

Referitor la solicitarea de expertize, se reține că aceasta se aplică atunci când competențele necesare pentru aprecierea unei stări de fapt fiscale exced aria de pregătire a organelor de verificare fiscală, or dispozițiile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

"(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."

Referitor la susținerea persoanei fizice cu privire la faptul că nu a fost indicat actul normativ care reglementează modalitatea în care trebuie conservați banii deținuți în numerar sau faptul că dovada deținerii unor sume de bani în numerar se realizează exclusiv prin conservarea acestora, aceasta

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

nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în speță, persoana fizică nu a fost sancționată pentru faptul că nu ar fi conservat sumele de bani pe care susține că le-a deținut în numerar la data de 01.01.2014 ci, era nevoie de probațiune care îi incumbă contestatarului respectiv aceea de a proba numerarul pe care susține că l-a deținut la începutul perioadei verificate.

Se reține că termenul de *conservare* a fost utilizat în sensul de păstrare a sumelor de bani pe care contestatarul susține că le-a păstrat în numerar din anii 2006, 2009, respectiv 2011, în caz contrar, fiind practic imposibil ca aceste sume de bani să poată constitui sold inițial al numerarului deținut la data de 01.01.2014.

Având în vedere faptul că contestatarul a susținut că sumele de bani care fac obiectul contractelor de împrumut au fost utilizate pentru creditarea societăților, se reține că, aceste sume nu puteau fi, în aceeași perioadă, și conservate/păstrate în numerar, respectiv deținute ca sold inițial de numerar la data de 01.01.2014 dar și oferite ca împrumut societăților anterior menționate.

Referitor la susținerea persoanei fizice cu privire la faptul că organele de verificare fiscală ignoră raporturile de prietenie dintre persoanele parte la contractul de împrumut, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, raporturile de prietenie dintre persoanele parte la contractele de împrumut nu pot substitui probațiunea prevăzută de lege, iar pe de altă parte, aceste raporturi de prietenie nu au relevanță în prezenta cauză întrucât organele de verificare fiscală au luat în considerare sumele care fac obiectul contractelor de împrumut ca sold inițial al conturilor 455 aparținând societăților la care contestatarul a deținut părți sociale.

Fată de cele reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de **000 lei, reprezentând impozit pe venituri din surse neidentificate**.

Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de

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

persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018 pentru impozitul 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, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei cu titlu de accesorii** aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, 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 formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL,