



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 000/05.2021
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. **000/2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y**, prin adresa nr. **000/2021**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2021**, cu privire la contestația formulată de persoana fizică **X**, prin **Z**, conform împuternicirii avocațiale nr. **000** seria **000/2020**, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. **000/2020**, emisă în baza Raportului de verificare a situației fiscale personale nr. **000/2020** de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** - Serviciul Verificări Fiscale, având ca obiect suma de **000 lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere nr. **000/2020** a fost comunicată la data de **00.00.2020**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost

înregistrată sub nr.**000** din data de **00.00.2021** la registratura Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y**.

În ceea ce privește competența de soluționare a contestației formulate de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020**, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y**, având în vedere prevederile art.4 alin.(2) din O.P.A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, la dosarul contestației se află Nota prin care președintele A.N.A.F. a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației de la serviciul specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y** către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (7) 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 învestită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică **X**.

Întrucât prin contestație a fost menționat, pentru anul 2015 un impozit pe venit din surse neidentificate în sumă de **000 lei**, iar prin Decizia de impunere nr. **000/2020** contestată este stabilit pentru anul 2015 un impozit pe venit din surse neidentificate în sumă de **000 lei**, organul de soluționare se va investi cu soluționarea contestației pentru suma de **000 lei**, având în vedere evidenta eroare de redactare.

De asemenea, deși prin contestație se menționează că aceasta a fost îndreptată *"Împotriva Deciziei de impunere 000/2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP A"*, iar actul administrativ, respectiv Decizia de impunere nr.**000/2020** contestată, a fost emisă de DGRFP **Y**, întrucât în cuprinsul contestației se revine asupra faptului că organul emitent al deciziei de impunere este DGRFP **Y**, se reține că mențiunea *"AJFP A"* este o eroare de redactare.

I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere nr. 000/2020, emisă în baza Raportului de verificare a situației fiscale personale nr. 000/2020 de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Y, pentru următoarele considerente:

a) Organele de verificare fiscală i-au încălcat dreptul la apărare, deoarece, în cadrul procedurii de verificare a situației sale fiscale a solicitat, în data de **00.00.2020**, eliberarea unei copii a întregului dosar în care s-a efectuat verificarea, însă cererea a fost respinsă (prin adresa nr.**000/2020**) pe motiv că OPANAF nr.1162/2016, privind Carta drepturilor și obligațiilor persoanelor fizice supuse verificării situației fiscale personale, nu prevede un asemenea drept. Contestatarul invocă prevederile art.41 din Carta Drepturilor Fundamentale a UE, art.6 din Tratatul privind UE și art.9 din Codul de procedură fiscală.

În continuare, persoana fizică contestatară face o analiză a componentelor și conținutului dreptului de a fi ascultat și face trimitere la doctrina potrivit căreia contribuabilul are dreptul de a consulta dosarul verificării înainte ca organul fiscal să ia o decizie (se invocă Cauza C-298/16 CJUE), precum și la natura sancționatorie a penalităților de întârziere, în acest sens invocând CEDO, respectiv art.6 pct.1, 2 și 3, subliniind că, orice acuzat are dreptul să dispună de timpul și înlesnirile necesare pregătirii sale și să se apere atunci când interesele justiției o cer, art.1 pct.33 din Codul de procedură fiscală, referitor la penalitățile de întârziere și art.120¹ din vechiul Cod de procedură fiscală și jurisprudența din cauza Jussila C. Finlandei, relevantă în materia litigiilor fiscale, din care citează pct. 30, 31, 32, 36 și 38, subliniind că majorările fiscale nu au fost concepute ca despăgubiri pecuniare sau daune, ci ca o pedeapsă pentru a descuraja recidiva, curtea considerând ca acest lucru stabilește natura penală a infracțiunii, precum și faptul că art.6 se aplică sub aspectul său penal, fără a aduce atingere naturii minore a taxei suplimentare.

Cu privire la sancțiunea aplicabilă în cazul încălcării dreptului de a fi ascultat, ca o componentă a dreptului la apărare, se susține că:

* potrivit doctrinei, *"existența sa independentă de rezultatul material al deciziei reprezintă un viciu de procedură care atrage anularea deciziei atacate pe motivul încălcării, chiar dacă conținutul deciziei (de impunere) ar fi fost în mod evident identic în cazul în care dreptul ar fi fost respectat."*;

* potrivit jurisprudenței interne, dreptul la apărare se încadrează în drepturile fundamentale care sunt parte integrantă a principiilor generale de drept, potrivit căruia *"destinatarii deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele, trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia."*;

* potrivit Deciziei nr.**000** din **00.00.2017** a Curții de Apel **A**, *”sunt întemeiate susținerile reclamantei în sensul că a formulat o cerere de a avea acces la dosarul administrativ, reținând că organul fiscal nu a raspuns acestei cereri, respectiv nu a comunicat reclamantei un refuz explicit (...), reținând că nu s-au probat obiectivele de interes general care au justificat în speță restrângerea acestui acces la dosarul administrativ”*, probandu-se în instanță, că au existat documente suplimentare, relevante în consemnarile din raportul de inspectie fiscală, curtea apreciind ca susținerile reclamantei sunt parțial întemeiate, în ceea ce privește încălcarea dreptului său la apărare cu ocazia soluționării contestației;

b) Referitor la exercitarea dreptului la apreciere, contestatarul citează prevederile art.6, art.138 alin.(11) și art.13 din Codul de procedură fiscală, subliniind că organul fiscal trebuie să asigure o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia, iar dacă prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului.

În continuare, persoana fizică contestatară susține că, chiar dacă, prin Nota explicativă nr. **000/2020** a declarat că: nu mai ține minte soldurile inițiale și finale deținute în numerar la purtător pentru anii 2014 și 2015; sumele deținute pe parcursul anului 2014 au fost în sumă de **000-000** euro, bani proveniti de la mama sa din Spania; fondurile au fost acumulate începând cu anul 2010 – 2011; mama sa i-a trimis din Spania constant bani prin bancă și Western Union, iar când venea acasă în numerar; numerarul a fost ținut acasă în pod; sumele retrase din conturile bancare au fost folosite pentru *”împrumut firmă”*, iar ulterior, după verificări mai atente a declarat că soldul inițial la **00.00.2014** a fost de peste **000** euro și aproximativ **000 lei**, fără să poată preciza suma exactă, și că în anul 2010-2011 a câștigat la Loto 6/49 suma de **000 lei** (aprox. **000** euro), organele de verificare fiscală au concluzionat că afirmațiile sale nu se coroborează cu niciun mijloc de probă și nu pot fi reținute, stabilind un sold inițial și final de **000 lei**.

Se susține că, în materie fiscală, scopul motivării capătă o importanță deosebită, deoarece urmărește protejarea contribuabilului de depășirea dreptului de apreciere de către organele fiscale, făcând cunoscut raționamentul în baza căruia administrația a adoptat o anumită soluție, și astfel făcând posibilă exercitarea efectivă a dreptului la apărare, iar în lipsa unei motivări adecvate, nu se poate efectua nici controlul de legalitate.

Organul fiscal și-a încălcat și obligația de a motiva decizia de impunere, chiar dacă raportul de inspectie fiscală cuprinde anumite referiri la anumite mijloace de probă, care în opinia contestatarului sunt insuficiente pentru a fi considerate o motivare. Or, actul administrativ-fiscal este cel care trebuie motivat, deoarece raportul de inspectie fiscală nu este act administrativ în înțelesul art.2 alin.(1) lit.c) din Legea nr.554/2004, ci un act premergător deciziei de impunere, ce nu produce efecte juridice de sine-stătătoare.

Contestatarul aduce critici și raportului de inspectie fiscală, afirmând că nici acesta nu conține o veritabilă motivare, iar motivarea unei decizii nu poate fi limitată de considerente legate de competența emitentului, ori de temeiul de drept al acesteia, ci trebuie să conțină și elemente de fapt care să permită evaluarea temeiurilor deciziei de către destinatari și să facă posibilă exercitarea controlului de legalitate de către instanțele de judecată.

Cu valoare de principiu se invocă Decizia nr.**000** din **00.00.2008** a ÎCCJ, prin care s-a reținut că puterea discreționară conferită unei autorități nu poate fi privită ca o putere absolută, căci exercitarea dreptului de apreciere prin încălcarea drepturilor și libertăților fundamentale ale cetățenilor prevăzute de Constituție, ori de lege, constituie exces de putere, obligația autorităților publice fiind aceea de a asigura informarea corectă a cetățeanului asupra problemelor de interes personal, iar orice decizie de natură a produce efecte, trebuie motivată prin a face cunoscute cu claritate și în mod detaliat elementele de fapt și de drept. În același sens se invocă și jurisprudență comunitară, respectiv cauza C-367/1995, cauza C-41/1969 și cauza C-509/1993.

Se susține că, organul fiscal nu a făcut nicio analiză a fondurilor deținute în numerar la începutul perioadei verificate, acestea mulțumindu-se să arate că persoana fizică verificată nu a probat aceste aspecte și respectiv să stabilească, că, contribuabilul este singurul care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, or organele fiscale trebuiau să respecte prevederile art.55 alin.(1)-(3) Cod procedură fiscală. Totodată, se face trimitere la prevederile art.250 și art.327 Cod procedura civilă și se reține care sunt mijloacele de probă și procedeele probatorii care pot fi utilizate.

În continuare se susține că deși a probat cu extrase de cont faptul că a primit sume foarte mari de bani de la mama sa și tatăl său vitreg în perioada 2014-2015, organele fiscale au considerat că acestea nu au greutatea și puterea de a stabili că a primit și alte importante sume de

bani în numerar și prin Western Union, atât în perioada verificată, cât și anterior acesteia începând cu anul 2010- 2011.

Contestatarul susține că la dosar există probe în susținerea declarațiilor sale, respectiv:

* nota explicativa din data de **00.00.2020**, prin care mama acestuia **1** a declarat că i-a trimis în perioada 2011-2017 din economiile sale și din bani de la soțul său **2** peste **000** euro prin transfer bancar și i-a dat bani cash când venea în România (retrași de pe cardul personal și al soțului din conturile din Spania), cu scopul de a-l ajuta în viață și să construiască un restaurant;

* cu ocazia verificării s-a reținut că, **1** a fost înregistrată cu domiciliul fiscal în baza de date a autorităților fiscale spaniole din data de **00.00.2006**, aceasta obținând venituri în anul 2014 în sumă de **000** euro împreună cu **2**, din vânzări imobiliare;

* mailul expediat organelor fiscale în data de **00.00.2020**, prin care a indicat că banii provin de la mama și tatăl său vitreg, conform extrasului de cont atașat aferent perioadei 2011-2015, din care rezultă că a primit și în perioada 2011-2013 peste **000** euro, sumă care nu a fost analizată, organul fiscal reținând doar perioada 2014-2015.

De asemenea se afirmă că, conduita părinților săi a fost una normală, deoarece este singurul copil al mamei sale, nepunându-se problema întocmirii de înscrisuri având în vedere relația de rudenie, afecțiunea și încrederea reciprocă, pe care membrii unei familii o au unii față de alții. În acest sens se face trimitere la prevederile art.1011 alin. (1), (2), (3) și (4) din Codul civil, referitoare la donație și la darul manual, precum și la prevederile art.309 alin.(1), (2), (3) și (4) din Codul de procedură civilă, din care subliniează faptul că: *“partea s-a aflat în imposibilitatea materială sau morală de a-și întocmi un înscris pentru dovedirea actului juridic”*.

Totodată se arată că, având în vedere constanța cu care i-au fost remise sumele prin transfer bancar, aceeași constanță a caracterizat și remiterea sumelor în numerar și prin servicii de transfer de bani, reieșind că sumele declarate ca fiind deținute în numerar corespund adevărului. Se mai menționează faptul că, la vremea respectivă utilizarea numerarului era regulă, neexistând restricții de utilizare al acestuia, acestea fiind introduse ulterior prin Legea nr.70/2015.

Mai mult, contestatarul susține că, cu toate că i-au fost solicitate explicații cu privire la sursele de fonduri anterioare verificării și utilizate în perioada verificată, precum și probe cu privire la soldul inițial la **00.00.2014**, și a arătat care sunt acele sume și sursa lor, organele

fiscale fie nu le-au analizat, fie nu le-au anexat ca probe la decizia de impunere, și fără vreo motivare au ajuns la concluzia că nu au fost probate cele susținute, stabilind un sold de **000 lei** la data de **00.00.2014**.

În ceea ce privește câștigarea sumei de **000** euro la Loto 6/49 în cursul anului 2010-2011, organele fiscale nu au făcut nicio referire, cu toate că art.139 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, prevede că organul fiscal poate solicita informații de la autorități și instituții publice, iar conform art.7 din NCPF, organul fiscal trebuia să aibă în vedere rolul activ;

c) Organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică contestatară a desfășurat activitate independentă în anul 2014, prin vânzarea de bunuri mobile (vehicule rulate) către societatea **B**, în baza contractului de vânzare-cumpărare din **00.00.2014**, conform căruia a vândut 20 autoturisme folosite pentru suma de **000** euro (echivalentul a **000 lei**) și respectiv în baza contractului de vânzare-cumpărare din **00.00.2014** conform căruia a vândut 20 autoturisme folosite pentru suma de **000** euro (echivalentul a **000 lei**).

Contestatarul susține că, în realitate este vorba despre autovehicule destinate dezmembrării, unele din ele fiind chiar dezmembrate (lipseau părți esențiale din ele – motorul).

Față de constatări, contestatarul subliniază că, potrivit art.46 din Legea nr.571/2003 Cod fiscal, coroborat cu pct.18, 19 și 21 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a respectivei legi, se supun impozitului pe veniturile din activități independente, persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, în mod obisnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. De asemenea se citează prevederile art.7 alin.(1) pct.2, 3 și 4 din Codul fiscal, susținând că în realitate, operațiunea juridică a fost una de mandat fără reprezentare, fiind cu titlu gratuit, conform art.2039 Cod civil.

Se mai susține că, calificarea organului fiscal este surprinzătoare, deoarece în situații similare în care se efectuează inspecții fiscale la societăți, situațiile de acest gen au fost reconsiderate constant ca activitate dependentă/salarială. De asemenea, se afirmă că, calificarea organului fiscal este illogică deoarece s-a considerat că persoana fizică verificată a dorit să desfășoare o activitate independentă generatoare de profit în detrimentul societății **B**, unde avea calitatea de asociat și era

angajat cu contract de muncă, or o asemenea interpretare excede prevederilor art.197 din Legea nr.31/1990, prezumându-se că contestatarul a lucrat cu rea-credință împotriva societății unde era asociat. În acest sens se invocă și prevederile art.14 Cod civil potrivit căruia, se subliniază, buna credință se prezumă până la proba contrară.

Față de cele susținute se solicita admiterea contestației și anularea actelor contestate.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Y - Serviciul Verificări Fiscale prin Raportul de verificare a situației fiscale personale nr. 000/2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 000/2020, au stabilit pentru perioada 00.00.2014 - 00.00.2015, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

Persoana fizică **X** a fost verificată cu privire la situația fiscală personală, aferentă perioadei **00.00.2014-00.00.2015**, fiind încheiat Raportul de verificare a situației fiscale personale nr.**000/2020** și emisă Decizia de impunere nr.**000/2020**, prin care a fost stabilit impozit venit în suma de **000 lei**, dobânzi în suma de **000 lei** și penalități de întârziere în suma de **000 lei**.

Verificarea situației fiscale personale s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.A.F. nr.675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora și O.P.A.N.A.F. nr.3704/2015 privind stabilirea elementelor de patrimoniu și de venituri ce trebuie declarate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale, precum și a modelului declarației, iar pentru stabilirea situației fiscale personale, pentru anii fiscali 2014 și 2015, au fost avute în vedere prevederile legale în vigoare în perioada verificată, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de verificare fiscală au analizat situația fiscală personală a persoanei fizice **X** pentru anii fiscali 2014 și 2015 în baza art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza art.1, art.21, art. 22 alin.(2) lit.a) și art.23 din Anexa la O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 pentru aprobarea

metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, Declarației de patrimoniu și venituri nr. **000/2020**, răspunsurilor la întrebările formulate prin note explicative, documentelor justificative aferente, coroborate cu informațiile și documentele deținute/obținute de organul fiscal, în condițiile legii, prin examinarea creșterilor și diminuărilor elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie în numerar și prin conturi bancare, a elementelor de venituri și cheltuieli, precum și la stabilirea situației fiscale personale.

Organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, că persoana fizică **X**, în perioada **00.00.2014-00.00.2015**, a utilizat fonduri în cuantum de **000 lei** (respectiv achiziții de valori mobiliare fond investitii în sumă de **000 lei**, cheltuieli cu comisioane bancare/popriri în sumă de **000 lei**, cheltuieli personale prin bancă în sumă de **000 lei**, împrumuturi acordate societăților **C** și **D** în sumă de **000 lei**, plată terți în sumă de **000 lei**, impozite taxe și contribuții achitate în sumă de **000 lei**, cheltuieli personale de trai declarate de persoana fizică – în numerar în sumă de **000 lei**, majorarea soldurilor conturilor bancare în sumă de **000 lei**, cheltuieli personale prin bancă în sumă de **000 lei**, alte cheltuieli în numerar în sumă de **000 lei**), mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de **000 lei** (respectiv încasări din salarii în sumă de **000 lei**, venituri din dobanzi în sumă de **000 lei**, venituri din vânzări vehicule în sumă de **000 lei**, încasare din fonduri de investitii în sumă de **000 lei**, încasări de la membrii familiei în sumă de **000 lei**, încasare din vanzare Fiat Punto în sumă de **000 lei**, încasare sume cuvenite – prin bancă în sumă de **000 lei**, restituire comerciant în sumă de **000 lei**, diminuarea soldurilor conturilor bancare în sumă de **000 lei**).

Urmare compararii utilizărilor de fonduri efectuate de persoana fizică verificată în cuantum de **000 lei** cu sursele impozabile identificate declarate în anii fiscali 2014-2015 în cuantum de **000 lei**, organele de verificare fiscală au determinat venituri impozabile suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de **000 lei**, reprezentând baza impozabilă ajustată, asupra căreia s-a calculat impozitul pe venit datorat de persoana fizică verificată pentru perioada **00.00.2014-00.00.2015**.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare a situației fiscale personale nr. **000/2020**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. **000/2020** prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de **000 lei** și au calculat impozit pe venit

în sumă **000 lei**, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, din analiza situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat că au fost obținute venituri a căror sursă a fost identificată (vânzare autovehicule folosite) în sumă de **000 lei**, nedecarate organului fiscal, pentru care s-a aplicat regimul de impozitare aferent veniturilor din activități independente în anul 2014. Prin aplicarea cotei legale de impozit pe venit de 16%, conform prevederilor art. 43 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a rezultat un impozit pe venit în sumă de **000 lei**.

Prin urmare, în baza prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120¹ alin.(1) - (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și respectiv art.173 alin.(1), art.174 alin.(1) și (5), art.175 alin.(1) și (3) și art.176 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2015-00.00.2020**, pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **000 lei** (din care impozit pe venit din surse neidentificate în sumă **000 lei** și impozit pe venit aferent veniturilor din activități independente în sumă **000 lei**) au fost calculate accesorii în cuantum de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică verificată, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

Aspecte procedurale

1. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestatare conform căreia organele de verificare fiscală i-au încălcat dreptul la apărare, deoarece, în cadrul procedurii de verificare a situației sale fiscale a solicitat eliberarea unei copii a întregului dosar în care s-a efectuat verificarea, cererea fiindu-i respinsă, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din analiza Raportului de verificare și respectiv *Capitolul VI – Anexe*, rezulta ca documentele care au stat că la baza constatarilor organelor de verificare fiscală, conțin informații despre situația patrimonială/fiscală/juridică/economică a persoanei fizice verificate, deja cunoscute de către aceasta, respectiv:

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

- informații obținute de organul fiscal de la terți în cadrul verificării situației fiscale personale (Primăria ..., administrația fiscală, societăți comerciale, instituții bancare);
- informații puse la dispoziția organului fiscal de către societățile din portofoliul persoanei fizice verificate;
- extrasele de cont bancar ale persoanei fizice verificate;
- Minutele întâlnirilor nr. **000/2020**, **000/2020**, **000/2020**, **000/2020**, împreună cu Notele explicative;
- notele explicative conținând răspunsurile/clarificările date de către persoana fizică verificată și de **1**, mama persoanei fizice verificate, ca urmare a colaborării cu organul fiscal;
- Minuta nr. **000/2020**, prin care persoana fizică verificată a fost informată despre constatările rezultate până la acea dată;
- proiectul de Raport de verificare fiscală comunicat persoanei fizice verificate la data de **00.00.2020**, conținând toate constatările organului fiscal până la momentul respectiv.

De asemenea se reține că, la dosarul cauzei sunt anexate e-mail-urile reprezentând corespondența purtată între persoana fizică verificată și organele fiscale, din care rezultă informarea constantă a contribuabilului.

Astfel, se reține că, organele de verificare fiscală au ținut legătura cu persoana fizică verificată, fapt consemnat în Minutele întâlnirilor (aflate drept anexă la Raportul de verificare fiscală) și au solicitat prin acestea informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele constatate pe parcursul verificării, care au condus ulterior la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare.

De asemenea, potrivit dispozițiilor art.145 alin.(3), (4) și (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare:

„(3) La finalizarea verificării situației fiscale personale, organul fiscal central prezintă persoanei fizice constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acesteia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma verificării sau a cazului în care persoana fizică renunță la acest drept și notifică, în scris, acest fapt organului fiscal. Dispozițiile art. 138 alin. (18) sunt aplicabile în mod corespunzător. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei verificării situației fiscale personale.

(4) Data, ora și locul prezentării concluziilor se comunică, în scris, persoanei fizice, în timp util.

(5) *Persoana fizică are dreptul să prezinte, în scris, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prezentării concluziilor, punctul de vedere cu privire la constatările verificării situației fiscale personale, punct de vedere ce se anexează la raportul de verificare și asupra căruia organul fiscal central se pronunță în cuprinsul raportului.*”,

coroborate cu prevederile art.9 alin.(1) din același act normativ, contestatului avea dreptul la a-și exprima un punct de vedere cu privire la constatările prezentate în proiectul de Raport de verificare fiscală.

Conform Raportului de verificare, respectiv *Capitolul IV – Discuția finală*, se rețin următoarele:

- în data de **00.00.2020** organul fiscal a transmis prin intermediul poștei electronice către persoana fizică verificată *Înștiințarea pentru discuția finală nr.000/00.00.2020*, împreună cu *Proiectul de raport de verificare fiscală*, data discuției finale fiind stabilită de comun acord cu persoana fizică **X** pentru data de **00.00.2020**, ora 12,00, la sediul organului fiscal;

- în data de **00.00.2020** persoana fizică **X** a comunicat organului fiscal, prin intermediul poștei electronice, faptul că: *”Din cauze medicale nu pot ajunge la discutia finala. Renunț la discutia finala”, „Renunț la discuția finală. Banii provin de la mama mea 1 si de la tatal meu vitreg 2 dupa cum se vede si in extrasul de cont atasat.”;*

- urmare celor comunicate de persoana fizică verificată, organul fiscal a transmis acesteia, tot prin intermediul poștei electronice: *”(...)să ne comunicati daca mențiunea făcută in cuprinsul e-mailului transmis astazi, data 00.00.2020, ora 12.11 (data stabilita de comun acord cu dvs pentru discutia finala), respectiv: ” Renunț la discutia finala. Banii provin de la mama mea 1 si de la tatal meu vitreg 2 dupa cum se vede si in extrasul de cont atasat. Va multumesc!” reprezinta punctul dvs de vedere, conform art. 145 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu privire la constatările cuprinse in Proiectul de raport de verificare fiscala transmis de catre organul fiscal in data de 00.00.2020, prin posta electronica”;*

- în data de **00.00.2020**, persoana fizică verificată a transmis: *”As dori sa inchideti dosarul pentru a nu fi nevoit sa achit penalitatile, dar voi contesta in instanta decizia dumneavoastra.”*

Astfel, se reține că persoana fizică contestatară a fost înștiințată de faptul că va avea loc discuția finală privind constatările verificării fiscale în data de **00.00.2020** și respectiv i-a fost prezentat proiectul de raport de verificare fiscală, or aceasta a comunicat organului fiscal, prin intermediul poștei electronice, faptul că renunță la discuția finală, iar la întrebarea

organelor fiscale dacă cele comunicate reprezintă punctul său de vedere, aceasta a răspuns că dorește închiderea dosarului.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că, dreptul la apărare al persoanei fizice contestată se încadrează în drepturile fundamentale, acesta nefiind îngrădit, întrucât i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației pe cale administrativă, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat.

De asemenea, se reține că, dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost nesocotit, deoarece i s-a acordat posibilitatea formulării unui punct de vedere, pe care petentul nu a înțeles să-l formuleze și de asemenea, nu a fost împiedicat să formuleze contestație în cauză, astfel încât, întrucât contestatarul nu face referire la documentele care nu i-au fost prezentate de către organele de verificare fiscală, argumentul nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Cât privește cererea persoanei fizice contestată de eliberare a unei copii a întregului dosar în care s-a efectuat verificarea, înregistrată la organul de verificare fiscală sub nr.000 din data de 00.00.2020, cerere la care organele de verificare fiscală au răspuns în data de 00.00.2020, prin adresa nr.000, această solicitare excede competențelor organului de soluționare a contestației, prevăzute de art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar în cazul în care contestatara se consideră nemulțumită de răspunsul primit de la organele de verificare fiscală, se poate adresa instanței de contencios competentă.

2. Referitor la susținerile contestatarului cu privire la obligația organului fiscal de a motiva actul administrativ-fiscal, organul de soluționare a contestației nu poate reține afirmațiile formulate în acest sens, deoarece:

Potrivit art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal
(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

[...]

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

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

coroborat cu prevederile OPANAF nr.2117/27.08.2018 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare a situației fiscale personale, respectiv anexa nr.10.a și anexa nr.10.b - *Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului „Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale”,* care stipulează:

“2.2 Motivul de fapt: se înscriu, în mod clar, operațiunile efectuate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale care au condus la stabilirea venitului impozabil stabilit suplimentar atât din surse neidentificate, cât și din surse identificate.

2.3 Temeiul de drept: se înscrie detaliat și clar încadrarea situației de fapt constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea textului de lege pentru cazul constatat.” ,

și din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr. **000/2020**, rezultă că aceasta respectă prevederile menționate, respectiv cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Referitor la afirmația că organul fiscal și-a încălcat obligația de a motiva decizia de impunere, chiar dacă raportul de inspectie fiscală cuprinde anumite referiri la anumite mijloace de probă, acestea fiind insuficiente pentru a fi considerate o motivare, organul de soluționare nu poate reține argumentul deoarece, toate aspectele legate de modalitatea de stabilire a bazelor impozabile privind impozitul pe venituri din surse neidentificate și identificate au fost prezentate și argumentate pe larg, faptic și legal, atât în conținutul Raportului de verificare fiscală încheiat, cât și în actul administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere, la punctele *Motivul de fapt* și *Temeiul de drept*, organul fiscal îndeplinind obligația legală prevăzută la art.14 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: *”Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată pe baza probelor administrate, în condițiile prezentului cod”*.

De asemenea, se reține și mențiunea de la punctul 7 – Dispoziții finale din Decizia de impunere nr. **000/2020**: *”La prezenta decizie de impunere se anexează Raportul de verificare fiscală(...)”*, conform căreia Raportul de verificare fiscală, care cuprinde toate constatările, argumentele și prevederile legale cu privire la situația fiscală a persoanei fizice supuse verificării situației fiscale personale, este parte integrantă din Decizia de impunere contestată.

Prin urmare, faptul că persoana fizică contestatară nu este de acord cu opinia organelor de verificare fiscală nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

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

Aspecte de fond

1. 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 nr.000/2020, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente anului 2014, în condițiile în care persoana fizică verificată a obținut venituri nedeclarate în sumă de 000 lei.

În fapt, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat că au fost obținute venituri a căror sursă a fost identificată (vânzare autovehicule folosite) în sumă de **000 lei**, nedeclarate organului fiscal, pentru care s-a aplicat regimul de impozitare aferent veniturilor din activități independente în anul 2014. Prin aplicarea cotei legale de impozit pe venit de 16%, conform prevederilor art.43 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a rezultat un impozit pe venit în sumă de **000 lei**, pentru care au fost calculate accesorii în cuantum de **000 lei**, din care dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.46 alin.(1) și (2), art.48 alin.(1), alin.(2) lit.a) și alin.(4) lit.a) și b) și art.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 46 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii."

”ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;(...)

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;(...)

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.”

coroborate cu prevederile pct.18 dat în aplicarea art.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.”, conform cărora se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual,

coroborate cu prevederile pct.19 dat în aplicarea art.46 din același act normativ: „19.Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii”, conform cărora exercitarea

unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ,

precum și cu cele ale pct.21 dat în aplicarea art. 46 din același act normativ: „21. *Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii. Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:*

- *activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;*”, conform cărora sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii. Printre principalele activități care constituie fapte de comerț sunt și activitățile de cumpărare efectuate în scopul revânzării.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.1 alin.(1) și art.2 lit.a) din O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:

”Capitolul I - Dispozitii generale

Articolul 1

(1) Prezenta ordonanta de urgenta reglementeaza accesul la activitatea economica, procedura de înregistrare în registrul comertului si de autorizare a functionarii si regimul juridic al persoanelor fizice autorizate sa desfasoare activitati economice, precum si al întreprinderilor individuale si familiale.

Articolul 2

În sensul prezentei ordonante de urgenta, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

a) activitate economica - activitatea agricola, industrială, comercială, desfasurata pentru obtinerea unor bunuri sau servicii a caror valoare poate fi exprimata în bani si care sunt destinate vânzării ori schimbului pe pietele organizate sau unor beneficiari determinati ori determinabili, în scopul obtinerii unui profit;”

ce reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comertului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.

Conform prevederilor menționate, prin activitate economică se înțelege activitatea agricolă, industrială, comercială, desfășurată pentru

obținerea unor bunuri sau servicii a caror valoare poate fi exprimată în bani și care sunt destinate vânzării ori schimbului pe piețele organizate sau unor beneficiari determinați ori determinabili, în scopul obținerii unui profit.”

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, din analiza situației fiscale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au constatat că au fost obținute venituri a căror sursă a fost identificată (vânzare autovehicule rulate) în sumă de **000 lei**, nedeclarate organului fiscal, pentru care s-a aplicat regimul de impozitare aferent veniturilor din activități independente în anul 2014.

Astfel, a fost calculat impozit pe venit în sumă de **000 lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **000 lei**, din care dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități în sumă de **000 lei**.

Organul de soluționare reține, din constatarile Raportului de verificare fiscală, următoarele:

- persoana fizică verificată a încasat venituri din vânzări de autovehicule de la **D**, fapt rezultat din documentele transmise de societate prin adresa **fn/2020** (înregistrată la organul fiscal sub nr. **000/2020**), respectiv fișa contului 401.00003 Furnizori-**X**, borderourile de achiziții și contractele de vânzare – cumpărare pentru vehicule folosite;

- în anul 2014 persoana fizică **X** a vândut vehicule folosite, de diferite mărci și tipuri, societății **D** în cuantum de **000 euro** (echivalentul a **000 lei**), sumă încasată în numerar în baza borderourilor de achiziție, astfel:

- * aferent contractului de vânzare-cumpărare f.n. încheiat la data de **00.00.2014**, ca urmare a vânzării unui număr de 20 vehicule folosite cu o valoare totală de **000 euro** (echivalentul a **000 lei**);

- * aferent contractului de vânzare-cumpărare f.n. încheiat la data de **00.00.2014**, ca urmare a vânzării unui număr de 20 vehicule folosite cu o valoare totală de **000 euro** (echivalentul **000 lei**);

- suma de **000** de euro se regăsește înregistrată în evidențele contabile ale societății **D**, iar echivalentul acesteia în numerar (**000 lei** și **000 lei**) a fost luat în calcul la stabilirea situației fiscale a persoanei supusă verificării ca sursă de fonduri pentru anul fiscal 2014;

- persoana fizică verificată nu a prezentat documente privind achiziția vehiculelor în cauză;

- organele de verificare fiscală au solicitat prin Nota explicativă nr. **000/2020** persoanei fizice **X** să pună la dispoziția acestora

documentele privind achiziția vehiculelor în cauză, însă aceasta a răspuns: *"Nu am găsit contractele"*;

- întrucât persoana fizică nu a prezentat documente și informații pentru stabilirea situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au stabilit baza impozabilă ajustată pentru impozitul pe venit, în baza documentelor deținute și/sau obținute de acestea.

Prin contestație se susține că, în realitate este vorba despre autovehicule destinate dezmembrării, unele din ele fiind chiar dezmembrate, respectiv lipseau părți esențiale din ele – motorul, iar potrivit art.46 din Legea nr.571/2003 Cod fiscal, coroborat cu pct.18, 19 și 21 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a respectivei legi, se supun impozitului pe veniturile din activități independente, persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere, susținând că în realitate, operațiunea juridică a fost una de mandat fără reprezentare, fiind cu titlu gratuit.

Deși persoana fizică contestatară susține că autoturismele în cauză erau destinate dezmembrării, prin prisma numărului de tranzacții efectuate, precum și modalitatea în care au fost efectuate vânzările, în scopul obținerii unui venit, activitatea desfășurată de persoana fizică **X** îndeplinește criteriile care definesc activitatea independentă desfășurată în scopul obținerii de venit, prevăzută la art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.18, 19 și 21 (date în aplicarea art.46) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus.

Prin urmare, conform acestor prevederi, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează venituri în mod individual, prin exercitarea unei activități independente care presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, fiind considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice, deoarece activitățile de cumpărare au fost efectuate în scopul revânzării într-o manieră independentă, or veniturile comerciale astfel obținute, definite la art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt venituri care trebuiau declarate organelor fiscale în vederea impunerii.

Din cele prezentate mai sus rezulta că, persoana fizică **X** a obținut venituri în anul 2014 din vânzarea unui număr de 40 bunuri mobile (vehicule rulate) societății **D** în cuantum de **000** euro (echivalentul a **000 lei**), sumă încasată în numerar în baza borderourilor de achiziție, aferentă contractului de vânzare-cumpărare f.n./**00.00.2014**, ca urmare a vânzării unui număr de 20 vehicule folosite cu o valoare totală de **000** euro (echivalentul a **000 lei**) și contractului de vânzare-cumpărare f.n./**00.00.2014**, ca urmare a vânzării unui număr de 20 vehicule folosite cu o valoare totală de **000** euro (echivalentul a **000 lei**).

Având în vedere faptul ca persoana fizică verificată a desfășurat o activitate independentă, avea obligația să se înregistreze fiscal, potrivit prevederilor art.81 și art.82 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, care stipulează:

Art. 81 - Sfera activității de înregistrare fiscală

(1) Înregistrarea fiscală reprezintă activitatea de atribuire a codului de identificare fiscală, de organizare a registrului contribuabililor/plătitorilor și de eliberare a certificatului de înregistrare fiscală.

(2) Cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, atribuirea codului de identificare fiscală se face exclusiv de către organul fiscal central, pe baza declarației de înregistrare fiscală.

Art. 82- Obligația de înregistrare fiscală

(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:

b) pentru persoanele fizice și juridice, precum și pentru alte entități care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale”.

De asemenea se reține că, organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile art.22 alin.(2) lit.a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, că persoana fizică **X**, în anul 2014, a avut ca sursă de venituri suma de **000 lei**, identificată în venituri din vânzări vehicule, suma fiind luată în considerare de organele de verificare fiscală în cadrul *Metodei sursei și utilizării fondului 2014*.

Conform prevederilor art.14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce

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

îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale. Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora. Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.

Referitor la susținerea că, organele de verificare fiscală și-au exercitat dreptul de apreciere în mod nelegal și netemeinic, se rețin prevederile art.55 alin.(1), (2) lit.a) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus, precum și prevederile art.6 alin.(1) și (2) din același act normativ, care stipulează:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

Din interpretarea prevederilor legale invocate, se reține că afirmațiile persoanei fizice verificate necoroborate cu niciun alt mijloc de probă nu pot fi reținute la stabilirea situației fiscale personale, aceasta trebuind să-și dovedească susținerile prin probe, așa cum sunt definite la art. 55 din Codul de procedură fiscală și de asemenea, legiuitorul a prezentat pe de-o parte cui aparține atribuția de apreciere asupra stării de fapt fiscale și în funcție de ce mijloace de probă se face aprecierea, iar pe de altă parte cum își exercită organul de verificare fiscală dreptul de apreciere.

Organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică se rezumă la a susține că organele de verificare fiscală nu au ținut cont de documentele prezentate, fara a avea in vedere ca potrivit prevederilor art.138 alin.(13) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: „(...) *persoana fizică*

supusă verificării are dreptul să prezinte orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale.”, or așa cum s-a reținut mai sus, acest lucru nu s-a întâmplat.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.**000/2019** pronunțată în dosarul nr.**000/2018**, definitivă, prin Decizia civilă nr.**000/2020**, instanța reține față de susținerile reclamantului, în ceea ce privește critica privind faptul că nu are calitatea de comerciant și pe cale de consecință nu poate fi obligată la plata impozitului pe venit, în condițiile în care în cursul anilor 2011-2013 a cumpărat și vândut autoturisme, cu sume care nu au putut fi justificate, următoarele:

”(...) acesta activitate are un caracter de continuitate, în scopul obținerii de venituri, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.11 și art.46 din Legea nr.571/2003.”

(...) faptele de comerț de cumpărare-revanzare autoturisme au fost efectuate de recurență în perioada 2011-2013, când erau în vigoare dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal referitoare la impozitul pe venit din alte surse, conform prevederilor art.79 indice 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.”

Față de cele menționate mai sus, în prezenta speță sunt aplicabile și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în

considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Prin urmare, se reține că, organele de verificare fiscală și-au exercitat dreptul de apreciere în mod legal și temeinic, contrar celor susținute de contestatar, în acest sens fiind reținute prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus.

Față de cele arătate mai sus, organul de soluționare a contestației, nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei afirmațiile și susținerile contestatului, deoarece este clar că organele de verificare fiscală au aplicat în mod corect prevederile legale aplicabile speței.

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

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități în sumă de **000 lei**, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020**, pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică **X** nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

2. 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 nr.000/2020, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 00.00.2014-00.00.2015, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei coroborate cu constatările organelor de verificare fiscală și argumentele din contestație, reiese o altă situație de fapt decât cea stabilită inițial.

În fapt, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat fonduri în cuantum de **000 lei**, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de **000 lei**, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de **000 lei**.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada **00.00.2014-00.00.2015**, organele de verificare fiscală au stabilit venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pentru anii fiscali 2014 și 2015 pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de **000 lei**, pentru care au fost calculate accesorii în cuantum de **000 lei**, din care dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Prin contestația formulată, persoana fizică contestatară susține că organele de verificare fiscală au stabilit o situație de fapt nereală, deoarece nu au luat în considerare documentele justificative depuse în sprijinul declarațiilor sale referitoare la deținerea sumei de **000 euro** în numerar la data de **00.00.2014**, respectiv extras de cont bancar din perioada 2011-2013, și nici nu au efectuat demersuri din care ar fi rezultat că în perioada 2010-2011 a câștigat sume de bani la Loto 6/49 în suma de **000 lei** (aprox. **000 euro**).

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

"ART.138

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

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

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

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

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

”ART.145 Raportul de verificare

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

(2) La raportul privind rezultatele verificării se anexează documentele care au stat la baza constatărilor, documentele întâlnirilor și orice alte acte care au legătură cu constatările efectuate în cauză. Documentele prezentate de persoana fizică verificată se predau organului fiscal central, sub semnătură.”

”ART.146 Decizia de impunere

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

(3) În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte,

incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere.”,

coroborate cu prevederile art. 1, art. 20, art. 21, art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

”ART.1 Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art.138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, reprezintă ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale având ca obiect examinarea totalității drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a oricăror altor elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate.”

„ART. 20 În cadrul verificării situației fiscale personale, organul fiscal efectuează următoarele activități:

a) examinarea înscrisurilor sau informațiilor despre activitatea persoanei fizice verificate referitoare la intrările și ieșirile de fonduri și la creșterea sau descreșterea elementelor patrimoniale pe perioada verificată, avându-se în vedere operațiunile care au condus la stabilirea riscului de neconformare la declararea veniturilor impozabile, precum și, după caz, a altor operațiuni care pot influența situația fiscală personală, rezultate din documentele sau informațiile puse la dispoziție de persoana fizică verificată sau obținute de organul fiscal pe parcursul efectuării verificării situației fiscale personale;

b) selectarea metodei indirecte de stabilire a veniturilor care va fi utilizată în cadrul verificării;

c) stabilirea bazei impozabile ajustate prin metode indirecte, pentru perioada impozabilă verificată, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării (venituri din surse identificate și/sau din surse neidentificate);

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

„ART. 21 Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit se au în vedere următoarele:

a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;

b) documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;

c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;

d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;

e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.

ART. 22

(...)

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

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

ART. 23 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:

a) determinarea valorii fondurilor utilizate;

b) determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate;

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

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

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

f) aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.”

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale au examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare.

Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării, respectiv stabilirea veniturilor suplimentare provenite din determinarea valorii fondurilor utilizate; determinarea valorii

fondurilor disponibile provenite din surse identificate; determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate; identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedeclarate, încasate din sursele identificate; stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate; aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.

Mai mult, conform prevederilor art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada **00.00.2014-00.00.2015**:

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

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:

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X**, în perioada **00.00.2014-00.00.2015**, a utilizat fonduri în sumă de **000 lei**, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de **000 lei**, rezultând o diferență de venituri din surse neidentificate în sumă de **000 lei**, pentru care a fost calculat impozit pe venit în sumă de **000 lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de **000 lei**, din care dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități în sumă de **000 lei**.

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

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală nu au luat în considerare sumele de bani în numerar, declarate ca fiind deținute la începutul perioadei verificate **00.00.2014** și utilizate în perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Conform constatarilor din Raportului de verificare fiscală, prin Nota explicativă nr.**000** din data de **00.00.2020** persoana fizică **X** a declarat, referitor la:

- soldurile inițiale și finale ale fondurilor deținute în numerar la purtător în anul 2014 și 2015: *"nu mai țin minte soldul inițial la **00.00.2014** și sold final la **00.00.2014**" și "nu mai țin minte soldul inițial la **00.00.2015** și sold final la **00.00.2015**";*

- sumele deținute pe parcursul anului 2014: *"am deținut **000-000 euro** acasă pe parcursul anului 2014. Acești bani au provenit de la mama din Spania";*

- fondurile acumulate în anul 2014 și 2015: *"da";*

- moneda fondurilor acumulate în numerar: *"în euro";*

- perioada de acumulare a fondurilor: *"aceste fonduri în numerar au fost acumulate începând cu anul 2010 – 2011. Mama mea, din Spania mi-a trimis constant bani prin bancă, Western Union cât și prin numerar atunci când venea acasă";*

- locul deținerii fondurilor acumulate: *"numerarul era ținut acasă în pod";*

- ce a făcut cu sumele retrase din conturile bancare: *"împrumut firmă".*

Ulterior, în data de **00.00.2020**, prin Nota explicativă nr.**000** persoana fizică **X** a declarat:

- soldul inițial al fondurilor deținute în numerar la purtător în anul 2014 a fost de *"peste **000 euro**" și "aproximativ **000 lei**.(...) nu-mi aduc exact aminte sumele";*

- soldul inițial al fondurilor deținute în numerar la purtător în anul 2015 a fost de *"peste 000 euro"* și *"peste 000 (...) nu-mi aduc exact aminte sumele"*.

Întrucât, prin aceeași notă explicativă, persoana fizică verificată a mai declarat și faptul că, **1** (mama sa) și **2** (tată vitreg) i-au acordat sume de bani sub formă de împrumuturi/cadouri, organele de verificare, prin adresa nr.**000/2020**, au solicitat Direcției Generale Informații Fiscale inițierea unui schimb de informații cu statul membru Spania, în vederea obținerii de date și informații aferente perioadei **00.00.2014 – 00.00.2015** pentru cele două persoane fizice menționate.

Din răspunsul administrației fiscale Spaniole, pus la dispoziția organelor de verificare fiscală de către Direcția Generală de Informații Fiscale, au rezultat următoarele:

- persoana fizică **2** a figurat cu domiciliul fiscal (în baza de date a autorităților fiscale spaniole) din data de **00.00.1986** până în data de **00.00.2017** (data decesului) și a avut un venit din salarii aferent anului 2014 în sumă de **000** euro și aferent anului 2015 în sumă de **000** euro, precum și alte tipuri de venituri, respectiv vânzări în domeniul imobieliarelor împreună cu **1**, în sumă de **000** euro în anul 2014;

- persoana fizică **1** a figurat cu domiciliul fiscal (în baza de date a autorităților fiscale spaniole) din data de **00.00.2006** și a obținut alte tipuri de venituri, respectiv vânzări în domeniul imobieliarelor împreună cu **2**, în sumă de **000** euro în anul 2014.

Organele de verificare fiscală precizează, față de cele declarate de persoana fizică verificată, că au solicitat, în baza art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, persoanei fizice verificate să își probeze declarațiile, însă, s-a constatat că aceasta nu a depus mijloace de probă în sensul art.73 alin.(1) din aceeași lege.

Persoana fizică contestatară susține că, chiar dacă, prin Nota explicativă nr. **000/2020** a declarat că:

- nu mai ține minte soldurile inițiale și finale deținute în numerar la purtător pentru anii 2014 și 2015;
- sumele deținute pe parcursul anului 2014 au fost în sumă de **000-000** euro, bani proveniți de la mama sa din Spania;
- fondurile au fost acumulate începând cu anul 2010 – 2011;
- mama sa i-a trimis din Spania constant bani prin bancă și Western Union, iar când venea acasă în numerar;
- numerarul a fost ținut acasă în pod;

- sumele retrase din conturile bancare au fost folosite pentru *“împrumut firmă”*, iar ulterior, după verificări mai atente a declarat că soldul inițial la **00.00.2014** a fost de peste **000** euro și aproximativ **000 lei**, fără să poată preciza suma exactă;

- în anul 2010 -2011 a câștigat la Loto 6/49 suma de **000 lei** (aprox. **000** euro),

organele de verificare fiscală au concluzionat că afirmațiile sale nu se coroborează cu niciun mijloc de probă și nu pot fi reținute, astfel stabilind un sold inițial la data de **00.00.2014** de **000 lei**.

Față de cele constatate de organele de verificare fiscală și susținerile contestatarului, menționate mai sus, organul de soluționare a contestației retine următoarele:

În data de **00.00.2020**, prin Nota explicativă nr.**000**, persoana fizică **X** a declarat, că nu mai ține minte soldul inițial/final la **00.00.2014** și la **00.00.2015**, dar că pe parcursul anului 2014 a deținut acasă **000-000** euro, bani proveniti de la mama sa.

Totodată, a declarat că *“mama a fost căsătorită cu 2 cetățean spaniol începând cu anul 2012-2014. Ea a lucrat în Spania și primea bani de la soț și îmi transfera și mie.”*

De asemenea, referitor la întrebarea care a fost sursa împrumuturilor acordate societăților la care era asociat în anul 2014, respectiv în anul 2015, acesta a răspuns că *“bani dați de mama mea.”*

În data de **00.00.2020**, conform Declarației de patrimoniu și de venituri nr. **000/2020**, punctul 3. *Active financiare – 3.1. Conturi și depozite bancare, fonduri de investiții, forme echivalente de economisire și investire*, persoana fizică verificată nu a făcut niciun fel de precizări cu privire la sume economisite.

În data de **00.00.2020**, prin Nota explicativă nr.**000**, persoana fizică **X** a declarat că soldul inițial al fondurilor deținute în numerar la purtător în anul 2014 a fost de peste **000** euro și aproximativ **000 lei**, iar în anul 2015 a fost de peste **000** euro și peste **000 lei**, cu precizarea că *“nu-mi aduc exact aminte sumele”*.

Totodată, a declarat că depunerile de numerar în contul bancar în anul 2014 în sumă de **000 lei** și **000** euro, au avut ca sursă *“împrumut de la 1 și cadou de la 2”*.

În data de **00.00.2020**, conform declarației transmise prin e-mail organelor de verificare, persoana fizică **X** a precizat că *“în anul 2010-2011 am câștigat la 6/49, Loteria română suma de 000 lei”*.

În data de **00.00.2020**, prin Nota explicativă nr.**000, 1** (indicată de persoana fizică **X** drept sursă a fondurilor utilizate) a declarat, referitor la sumele acordate persoanei fizice verificate, că în perioada 2011-2017:

- *"cred că am trimis peste **000** euro, nu îmi aduc aminte exact suma",*

- *"banii au fost trimiși prin transfer bancar, retragere de pe card din contul meu din Spania și din al soțului meu **2** și bani cash când veneam în România"*

- *"scopul transferurilor bancare (...)au fost cadou pentru fiul meu pentru al ajuta în viață", "eu și soțul meu i-am transmis sumele de bani pentru al ajuta să construiască restaurantul."*

Conform informațiilor transmise de autoritățile fiscale spaniole, se reține că:

- persoana fizică **2** a avut un venit din salarii aferent anului 2014 în sumă de **000** euro și anului 2015 în sumă de **000** euro, precum și alte tipuri de venituri, respectiv vânzări în domeniul imobieliarelor împreună cu **1**, în sumă de **000** euro în anul 2014;

- persoana fizică **1** a figurat cu domiciliul fiscal (în baza de date a autorităților fiscale spaniole) din data de **00.00.2006** și a obținut alte tipuri de venituri, respectiv vânzări în domeniul imobieliarelor împreună cu **2**, în sumă de **000** euro în anul 2014.

Din constatările organelor de verificare fiscală a rezultat că, persoana fizică verificată a efectuat în perioada 2014 - 2015 cheltuieli cu creditarea societăților la care a deținut calitatea de asociat în suma totală de **000 lei**, din care **000 lei** în anul 2014 și **000 lei** în anul 2015, astfel:

- la **C** în anul 2014 s-au efectuat creditări în numerar în sumă de **000 lei** și în anul 2015 creditări în sumă de **000 lei** (din care în numerar suma de **000 lei** și prin bancă suma de **000 lei**);

- la **D** în anul 2014 s-au efectuat creditări în sumă de **000 lei** (**000+000**) și în anul 2015 în sumă de **000 lei**.

Din analiza Declarației de patrimoniu și de venituri nr. **000/2020**, organul de soluționare reține că persoana fizică verificată a declarat că la data de **00.00.2014** avea acordate împrumuturi societății **C** în anul 2014 în sumă de **000 lei** și în anul 2015 în sumă de **000 lei**.

Urmare celor menționate mai sus, organul de soluționare a contestației retine următoarele aspecte:

Declarațiile persoanei fizice verificate au fost neclare și diferite, observându-se din cronologia datelor că ele au fost modificate în funcție de momentul și stadiul verificării fiscale, respectiv:

- în data de **00.00.2020**, că nu mai ține minte care era soldul inițial/final la **00.00.2014** și la **00.00.2015** și, că pe parcursul anului 2014 a deținut **000-000** euro;

- în data de **00.00.2020** nu a făcut niciun fel de precizări cu privire la sumele economisite;

- iar în data de **00.00.2020**, că soldul inițial al fondurilor deținute în numerar la purtător în anul 2014 a fost de peste **000** euro și aproximativ **000 lei**, iar în anul 2015 a fost de peste **000** euro și peste **000 lei**, cu precizarea că *"nu-mi aduc exact aminte sumele"*

- ca ulterior, în data de **00.00.2020**, să declare că în anul 2010-2011 a câștigat la 6/49, suma de **000 lei**,

Însă, se reține că organele de verificare fiscală au interogat și analizat informațiile deținute și obținute doar pentru perioada supusă verificării **00.00.2014-00.00.2015**, chiar dacă persoana fizică verificată pentru justificarea soldului inițial a declarat că fondurile deținute la data de **00.00.2014** au fost de peste **000** euro și aproximativ **000 lei**, acestea fiind acumulate începând cu anul 2010 – 2011, perioadă în care mama sa **1** (căsătorită cu **2**, cetățean spaniol, începând cu anul 2012-2014, lucra în Spania și primea bani de la soț) îi transfera constant bani prin bancă, Western Union și în numerar, sume pe care persoana fizică verificată le retragea din conturile bancare și le folosea pentru împrumut firmă, iar în anul 2010 -2011 a câștigat la Loto 6/49 suma de **000 lei** (aprox. **000** euro).

Chiar dacă în sprijinul acestor declarații, contestatarul susține că a depus pentru justificare documente, respectiv extrase de cont pentru perioada 2011-2013, acestea nu au fost analizate și luate în considerare de către organele de verificare fiscală, iar în ceea ce privește câștigarea sumei de **000** euro la Loto 6/49 în cursul anului 2010-2011, organele fiscale nu au făcut nicio referire, chiar dacă acestea puteau verifica declarațiile sale solicitând informații de la autorități/instituții publice, concluzionând că afirmațiile sale nu se coroborează cu niciun mijloc de probă și nu pot fi reținute, stabilind un sold inițial la data de **00.00.2014** de **000 lei**.

Față de cele susținute de contestatar în ceea ce privește extrasul de cont bancar aferent perioadei 2011-2015, pus la dispoziția organului fiscal (prin intermediul poștei electronice) la data de **00.00.2020**, se reține că este adevărat că perioada 2011-2013 nu a făcut obiectul verificării fiscale, potrivit Raportului de verificare fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, perioada verificată fiind **00.00.2014-00.00.2015**, extrasul de cont bancar fiind analizat și valorificat de organul fiscal pentru perioada corespunzătoare, respectiv 2014-2015, însă dacă nu se acceptă declarațiile contestatarului cu privire la soldul inițial, atunci organele de verificare fiscală trebuiau să accepte documentele/justificările depuse de acesta pentru a demonstra că putea/nu putea să dețină în totalitate sau parțial suma declarată ca sold inițial.

Mai mult, prin Sentința Civilă nr.**000** pronunțată de Tribunalul ... și menținută prin Încheierea Curții de Apel ... din data de **00.00.2020**, definitivă, se reține:

*„ Instanța reține ca în situația fiscală personală a reclamantului trebuia luată în calcul suma de **000 lei** bani numerar, declarați de acesta întrucât art.109¹ alin.(2) din O.G. 92/2003 Cod Procedura Fiscală, aplicabil pentru anii 2012-2013, stipulează ca: „Prin situație fiscală personală se înțelege totalitatea drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală reală a contribuabilului pe perioada verificată...”*

Tribunalul mai are în vedere ca, potrivit instrucțiunilor de completare și utilizare a formularului „Nota explicativă” aprobate prin O.P.A.N.A.F 393/2013 se stabilește ca acest document se solicită persoanei verificate, tocmai pentru clarificarea unor elemente relevante din activitatea persoanei fizice verificate și pentru fundamentarea unor constatări, astfel ca nota explicativă data de reclamant cu privire la disponibilitățile în numerar existente la începutul anului 2012, trebuia luată în calcul de organul de inspecție fiscală.”

Se reține că, organul fiscal nu avea competența legală să se pronunțe asupra veniturilor obținute anterior anului 2014, deoarece analizarea perioadei invocate de contestatar 2011-2013 ar fi presupus încălcarea prevederilor legale de către organul de verificare, respectiv a celor invocate în verificarea perioadei fiscale 2014-2015 (art.138 alin.(9) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: ”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

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

metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

Însă, în vederea stabilirii soldului în numerar la data de **00.00.2014**, persoana fizică verificată trebuia să își justifice propriile declarații referitoare la acumularea și existența acelor sume de peste **000** euro și aproximativ **000 lei**, la data de **00.00.2014**.

În același sens, referitor la afirmația că, organele fiscale nu au făcut nicio referire la declarația sa privind câștigarea sumei de **000 lei** la Loto 6/49 în cursul anului 2010-2011, organul de soluționare a contestației reține că, dacă organele de verificare fiscală nu au luat în considerare această sumă la stabilirea soldului inițial declarat de persoana fizică, atunci acestea aveau obligația să solicite informații și să acceseze baza de date proprie (având în vedere că astfel de venituri sunt impozabile) în vederea confirmării sau infirmării declarațiilor persoanei fizice verificate în ceea ce privește câștigarea acestei sume de bani.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține argumentele contestatarului potrivit cărora organele de verificare fiscală nu au ținut cont de declarațiile sale din notele explicative date cu privire la fondurile acumulate din sumele trimise de mama sa din Spania și din câștigul obținut la Loto 6/49, precum și de dovezile prezentate, respectiv extrasele de cont bancar din perioada 2011-2013, constatarile fiind incomplete și nefundamentate, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere contestată pentru acest capăt de cerere, urmând ca la reanalizare organele de verificare să aibă în vedere la stabilirea soldului inițial la data de **00.00.2014**, pe de o parte, ori declarațiile contestatarului, ori documentele justificative prezentate în acest sens, iar pe de altă parte, câștigurile obținute prin verificarea bazei de date.

În ceea ce privește afirmația contestatarului potrivit căreia a beneficiat de un împrumut din partea nașului său **3** în cuantum de **000** euro, sumă pe care organul fiscal nu a analizat-o, organul de soluționare reține din Nota explicativă din data de **00.00.2020**, declarația persoanei fizice de la punctul 36. : "Am luat un împrumut bancar de aproximativ 000 euro de la Banca Transilvania. Cred că anul acordării creditului a fost 2015. Totodată am luat un împrumut de la nașul meu 3, domiciliat în ... în valoare de aproximativ 000 euro. Detaliile acordării împrumutului nu mi le amintesc. Acest împrumut a fost rambursat în anul 2016 de către mama mea în numerar direct nașului. Transmit documentația privind identificarea mamei și a nașului 3".

Urmare celor declarate, prin Nota explicativă nr. **000/2020**, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate: *"să ne transmițeți documentele care atestă condițiile împrumutului, precum și datele de identificare ale celor două persoane, 1 și 3"*, raspunsul acesteia constand în indicarea a două numere de telefon, respectiv: **"3 – 000, 1- 000"**.

Prin Minuta nr. **000/2020**, organele de verificare fiscală au consemnat faptul că persoana fizică verificată a transmis prin intermediul poștei electronice, doar Minuta nr. **000/2020** și Nota explicativă nr. **000/2020**, or se reține că acesteia i-au fost solicitate și documentele care atestă condițiile împrumutului, documente care nu au fost prezentate atunci și nici ulterior, așa cum rezultă din dosarul contestației.

Așadar, întrucât persoana fizică nu a depus documente din care să reiasă că între cele două persoane fizice a existat un împrumut, respectiv contractul de împrumut încheiat între părți și documente din care sa reiasa ca imprumutatul putea deține surse de fonduri pe care sa le imprumute, în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare această sumă.

De asemenea se reține că, nici cu ocazia formulării contestației, nu au fost aduse precizări, informații sau documente, care să ateste că persoana fizică contestatară ar fi primit împrumutul de la nașul său.

Or, se reține că persoana fizică verificată s-a limitat la a face simple afirmații, indicând un simplu număr de telefon, nu a prezentat în susținere dovezi, respectiv *"documentele care atestă condițiile împrumutului"* și nici nu a precizat anul în care ar fi beneficiat de acest împrumut, motiv pentru care argumentul contestatarului nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, iar la refacerea verificării fiscale organele de verificare fiscală vor ține cont că acest capat de cerere a fost respins și prin urmare vor menține constatările.

În concluzie, potrivit art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial** Decizia de impunere nr.**000/2020**, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei** reprezentând impozit pe venit, urmând ca organele de verificare fiscală să procedeze la refacerea verificării fiscale de catre

o alta echipa decat cea care a efectuat verificarea fiscala, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu precizarea ca în ceea ce privește împrumutul acordat de persoana fizica **3**, organul de solutionare a contestatiei s-a pronuntat deja în sensul respingerii argumentelor contestatarului și nu mai poate influența refacerea situației fiscale personale în alt sens.

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități în sumă de **000 lei**, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost desființată parțial Decizia de impunere nr.**000/2020**, pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință se va desființa titlul de creanță contestat și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmând ca acestea să fie recalculate, dacă se impune, în funcție de rezultatul refacerii verificării fiscale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020**, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe venit;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **000 lei** penalități întârziere aferente impozitului pe venit.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.**000/2020**, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe venit;

- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **000 lei** penalități întârziere aferente impozitului pe venit,

urmând ca organele de verificare fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea verificării fiscale pentru aceleași operațiuni, același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL