



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,

București, CP 050741

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 **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 avocat **Z**, conform împuternicirii avocațiale seria **000** nr. **000** emisă la data de **00.00.2020**, 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 fiscală nr. **000/2020** de către **Y**, având ca obiect suma de **000 lei**, reprezentând:

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

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **00.00.2020**, potrivit semnăturii de primire a împuternicitului legal de pe adresa de înaintare nr. **000/2020**, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost transmisă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **00.00.2020**, potrivit confirmării de recepție în vederea expedierii a companiei de curierat, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției

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

Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică **X**.

I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere nr. 000/2020, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2020 de către Y, pentru următoarele considerente:

- în urma reverificării dispuse ca urmare a desființării parțiale a Deciziei de impunere **000/2015** organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr. **000/2015** un impozit de aceeași natură, respectiv impozit pe venit în același cuantum de **000 lei** și cu aceeași scadență **00.00.2012**;

- debitul principal în cuantum de **000 lei** pentru care s-a desființat Decizia de impunere nr. **000/2015**, a fost plătit în data de **00.00.2015**, când s-a achitat tot debitul principal în sumă de **000 lei** și accesoriile aferente stabilite prin Decizia de impunere nr. **000/2015**, conform O.P. din data de **00.00.2015**;

În ceea ce privește modalitatea în care s-a efectuat reverificarea contestatara menționează că în vederea stabilirii situației fiscale personale s-au avut în vedere constatările cuprinse în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2015**, potrivit cărora:

- din analiza fluxului de numerar din perioada **00.00.2011-00.00.2011** a rezultat că începând cu luna **00** 2011, persoana fizică verificată, în speță, a acoperit creditările societăților din fonduri a căror sursă nu a fost identificată, înregistrând la data de **00.00.2011** un sold negativ de numerar în sumă de **000 lei**, iar la data de **00.00.2011** un sold negativ de numerar în valoare de **000 lei**, fapt ce a avut drept consecință micșorarea numerarului la purtător la nivelul sumei de **000 lei**, rezultat obținut prin aplicarea *Metodei Sursei și Utilizării Fondului* la nivelul anului 2011;

- în urma reverificării, prin raportare la contractul de finanțare încheiat în data de **00.00.2008** cu **1**, organele de verificare fiscală au apreciat că dl. **1** nu ar fi dispus de fonduri suficiente pentru acoperirea tranșelor de finanțare din datele de **00.00.2009** (tranșa nr. 5) și **00.00.2010** (tranșa nr. 7), în sumă totală de **000 lei**, fiind puse sub semnul întrebării veniturile obținute de acesta din Contractul de vânzare - cumpărare acțiuni încheiat la data de **00.00.2008** între dl. **1** în calitate de cesionar și **A**;

- în fapt organele de verificare fiscală contestă primirea de către dl. **1** a sumei de **000 lei** de la societatea **A**, societate care la data de **00.00.2008** a fost creditată de contestatară cu suma de **000 lei**;

În raport de această susținere, persoana fizică contestatară arată că, în mod greșit în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2020** s-a menționat că,

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

potrivit cronologiei operațiunilor înregistrate în evidența contabilă a societății din data de **00.00.2008** se constată plata valorii acțiunilor către vânzător (poziția 67 din Registrul-jurnal) înainte ca societatea să înregistreze încasarea sumei de **000 lei** de la asociat (poziția 272 din Registrul-jurnal), câtă vreme, analizând cele două jurnale rezultă că, în realitate, la poz. 66 din Registrul-jurnal întocmit la **00.00.2008** se constată încasarea sumei, iar la poz. 68 plata valorii acțiunilor, în timp ce în Registrul-jurnal întocmit în 2011 la poz. 272 se constată încasarea sumei, iar la poz. 274 plata valorii acțiunilor. Pe de altă parte, în data de **00.00.2008** există un nr. de doar 5 înregistrări, fiind astfel imposibil ca plata să fie la poziția 68 iar încasarea la poz. 272.

- organele de verificare fiscală au invocat lipsa de trasabilitate a sumelor ce fac obiectul contractului de finanțare (tranză nr. 5 și tranșa nr. 7), deși a prezentat explicații, atât în scris, cât și oral cu ocazia audierii asupra operațiunilor efectuate.

- a prezentat explicații în scris, inclusiv prin punctul de vedere transmis la nota explicativă nr. **000/2020**, prin care i s-a solicitat să precizeze care a fost sursa numerarului în sumă de **000 lei** cu care a creditat societatea **A** în data de **00.00.2008** pentru a se achita acțiunile cumpărate de la dl. **1**, deși o astfel de solicitare excede mult perioadei care face obiectul refacerii situației fiscale personale (**00.00.2011-00.00.2011**), arătând, totodată faptul că, după aproape 12 ani de la data efectuării tranzacției, nu este în măsură de a pune la dispoziția organelor de verificare fiscale documente justificative, mai ales în condițiile în care, ca persoană fizică, nu are obligația de a ține contabilitatea financiară a veniturilor și cheltuielilor, fapt interpretat tendențios în detrimentul acesteia chiar și în lipsa unei obligații legale în acest sens.

- organele de verificare fiscală au constatat că nu au fost depuse mijloace de probă din care să reiasă fără echivoc existența sumei invocate din resurse personale, nici dl. **1** și nici aceasta nu au demonstrat remiterea și utilizarea sumei conform prevederilor contractului de finanțare, deși prin nota explicativă dată a menționat faptul că: *„suma de **000 lei** nu provine dintr-o singură sursă ci provine din activitățile pe care le-am desfășurat în cei 12 ani de la revoluție, 1990-2008”*.

Referitor la aprecierea organelor de verificare fiscală din cadrul reverificării privind existența unor neconcordanțe care nu susțin includerea sumei de **000 lei** aferentă tranșelor nr. 5 și nr. 7 în fluxul de numerar utilizat până la data de **00.00.2010**, contestatara arată că reverificarea s-a efectuat pentru perioada **00.00.2011-00.00.2011**.

Contestatara menționează că organele de verificare fiscală au luat în calcul din oficiu doar veniturile impozabile din perioada 2000-2008, astfel încât modul de administrare al mijloacelor de probă este abuziv, în primul

rând, prin faptul că fișa fiscală obținută de organele fiscale nu corespunde cu perioada indicată de aceasta (1990-2009 față de 2000-2008), în al doilea rând, pentru faptul că simpla mențiune a unor venituri din dobânzi indică existența unor sume de bani pentru care s-a perceput dobândă, iar în al treilea rând, pentru faptul că fișa fiscală este un document care atestă veniturile impozabile declarate organelor fiscale, nefiind luate în considerare veniturile neimpozabile.

În ceea ce privește invocarea de către organele de verificare fiscală a faptului că „*sursa indicată de contestatoare pentru acumularea sumei de 000 lei până la data de 00.00.2008 este contrazisă atât de lipsa de lichidități manifestată de aceasta în perioada 00.00.2008-00.00.2008 prin solicitarea de împrumuturi de la persoanele fizice 1 și 2, conform contractelor de împrumut analizate în timpul verificării fiscale, cât mai ales de cuantumul veniturilor realizate și declarate la autoritatea fiscală în perioada 2000-2008*”, în realitate tocmai efectuarea acestei tranzacții, respectiv achiziționarea celor 111.410 acțiuni, reprezentând aprox. 65% din capitalul social al societății **B**, a constituit cauza lipsei de lichidități.

Contestatară precizează că este evident faptul că, contractul de finanțare încheiat în data de **00.00.2008** cu dl. **1**, în calitate de împrumutător, a fost negociat împreună cu tranzacția care s-a finalizat la data de **00.00.2008**, argumentând astfel:

În speță este vorba despre o tranzacție prin care a dobândit controlul asupra societății **B**, societate pe care o și administrează.

Anterior tranzacției privind cesiunea celor 111.410 acțiuni de la dl. **1** la societatea **A**, capitalul social al societății **B** era de **000 lei** deținut de 35% de **1**, 63% de **A**, 1 % de **3** și 1% de **4**. Capitalul social al societății a fost majorat cu creditările pe care dl. **1** le acordase de-a lungul timpului societății ajungând la **000 lei**.

Cesiunea de acțiuni a intervenit după această majorare de capital și la puțin timp după contractarea împrumuturilor de la persoanele fizice **1** și **2**, fiind evident faptul că o astfel de tranzacție nu a avut loc peste noapte, fiind negociată din timp.

Astfel, capitalul social al **B** a fost majorat cu creditările acționarului **1** pentru a securiza societatea care se afla în dezvoltare și în imposibilitatea de a restitui această creditare, contractul de cesiunea a fost încheiat pentru ca societatea **A** să-și păstreze controlul asupra societății **B**, iar contractele de împrumut pentru a securiza dezvoltarea societății.

Referitor la raportul de expertiză tehnică extrajudiciară efectuat de către expertul contabil **5**, contestatară consideră că reflectă realitatea, întrucât la data de **00.00.2008**, din cele 6 contracte de împrumut, a căror fluxuri de numerar au fost analizate în cuprinsul expertizei, i-a fost pusă la

dispoziție doar suma de **000 lei**, sumă care ar fi fost insuficientă pentru a acoperi creditarea în sumă de **000 lei**, iar între data de **00.00.2008** și **00.00.2008**, din cei **000 lei** primiți cu titlu de împrumut, suma de **000 lei** a fost creditată în societatea **C (000 lei)** și în societatea **D (000 lei)**.

În ceea ce privește Jurnalul de încasări și plăți, contestatara arată că acesta este un registru electronic generat de programul informatic, iar **A** a pus la dispoziția organelor de verificare jurnalul extras din programul informativ în mai multe variante, astfel:

- pentru perioada **00.00.2008-00.00.2008**, jurnal din care reiese că operațiunea de creditare apare înregistrată la poziția 272 și operațiunea de plată a acțiunilor la poziția 274;

- pentru perioada **00.00.2008-00.00.2008**, jurnal din care reiese că operațiunea de creditare apare înregistrată la poziția 66 și operațiunea de plată a acțiunilor la poziția 68, și

- pentru perioada **00.00.2008-00.00.2008**, jurnal din care reiese că operațiunea de creditare apare înregistrată la poziția 66 și operațiunea de plată a acțiunilor la poziția 68;

În acest sens, contestatara menționează că organele de verificare fiscală, în mod formal menționează că s-a analizat cronologia operațiunilor, practic s-au menținut aceleași erori, respectiv poziția de plată a valorii acțiunilor către vânzător a fost luată din registrul jurnal aferent perioadei **00.00.2008-00.00.2008** (poziția 68), în acest jurnal poziției de încasare a creditării fiind 66, iar poziția de încasare a sumei ca urmare a creditării societății din registrul jurnal aferent perioadei **00.00.2008-00.00.2008**, (poziția 272), în acest jurnal poziției de plată a valorii acțiunilor către vânzător fiind 274.

Totodată, contestatara precizează că în cadrul reverificării nu s-a invocat niciun temei juridic în baza căruia organele de verificare fiscală să ajungă la concluzia potrivit căreia suma de **000 lei** nu a fost primită de dl. **1**. Pe lângă înregistrările contabile este de necontestat faptul că tranzacția constatată prin contractul de vânzare cumpărare de acțiuni din data de **00.00.2011** a produs efecte juridice încă din anul 2008, societatea **A** fiind înregistrată în baza acestui contract în registrul comerțului ca acționar al societății **B**, fiind pe deplin opozabil organelor fiscale de la data înregistrării în registrul comerțului în temeiul art. 1182 din Codul civil din 1864 (legea în vigoare la data încheierii actului), dată de la care acest contract a dobândit dată certă.

Având în vedere cele menționate în contestația formulată, persoana fizică **X** solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. **000/2020**, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2020** prin

care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată stabilite cu titlu de impozit pe venit, dobânzi și penalități de întârziere.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Y prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 000/2020, au stabilit pentru perioada 00.00.2011-00.00.2011, urmare refacerii verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

Persoana fizică X a fost verificată cu privire la situația fiscală personală, aferentă perioadei **00.00.2011-00.00.2011**, fiind încheiat Raportul de verificare fiscală nr. **000/2015** și emisă Decizia de impunere nr. **000/2015**, prin care a fost stabilit impozit venit în sumă de **000 lei**, dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2015** persoana fizică X a formulat contestație, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2019**.

Prin Decizia nr. **000/2019**, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. **000/2015** emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Y, pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, pentru a se verifica dacă veniturile obținute din încasarea sumei de **000 lei** menționată în Contractul de vânzare cumpărare acțiuni încheiat în data de **00.00.2008** de persoana fizică 1, în calitate de vânzător, ar fi putut influența ulterior transele nr. **000/2009** în sumă de **000 lei** și nr. **000/2010** în sumă de **000 lei** din contractul de finanțare acordat de acesta, persoanei fizice verificate X.

Refacerea verificării 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. 1162/2016 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 anul fiscal 2011, 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.

La refacerea verificării fiscale s-au menținut constatările din Raportul de verificare fiscală nr. **000/2015**, cu privire la: analiza Declarației de patrimoniu

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

și venituri; calitatea de asociat/acționar/administrator deținută de persoana fizică verificată în cadrul unor societăți comerciale; situația bunurilor imobile și mobile deținute la începutul perioadei verificate și a celor achiziționate/vândute în cursul perioadei verificate; situația activelor financiare și situația împrumuturilor bănești; situația intrărilor și ieșirilor de numerar aferente perioadei **00.00.2011-00.00.2011**; situația încasărilor din venituri impozabile declarate și venituri neimpozabile/scutite; majorarea/diminuarea împrumuturilor acordate societăților comerciale; cheltuielile efectuate.

De asemenea, în ceea ce privește reverificarea numerarului disponibil la purtător în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2020** au fost preluate constatările Raportului de verificare fiscală nr. **000/2015**, în ceea ce privește încasările și utilizările de fonduri în numerar din perioada **00.00.2008-00.00.2010** declarate și susținute cu documente justificative atât de către persoana fizică verificată cât și de terții solicitați, în determinarea și luarea în considerare a soldului inițial de numerar la data de **00.00.2011**, în sumă de **000 lei** și nu suma de **000 lei**, calculată prin Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară prezentat în timpul verificării fiscale, luând în considerare următoarele operațiuni aferente perioadei **00.00.2008-00.00.2010**, respectiv:

- **000 lei**, încasări de sume de la două persoane fizice;
- **000 lei**, încasări din restituiri de creditări de la: **D, B, A și C**;
- **000 lei**, plăți efectuate pentru creditări ale firmelor: **D, E, F, B, G, C,**

A.

Astfel, din analiza fluxului de numerar din perioada **00.00.2011-00.00.2011**, organele de verificare fiscală au constatat faptul că începând cu luna **00** 2011, persoana fizică verificată a acoperit creditările societăților din fonduri a căror sursă nu a fost identificată, înregistrând la data de **00.00.2011** un sold negativ de numerar în sumă de **000 lei**, iar la data de **00.00.2011**, un sold negativ de numerar în valoare de **000 lei**.

Urmare refacerii verificării fiscale, organele de verificare fiscală au constatat că:

- din analiza informațiilor deținute de organul fiscal (datele de la Oficiul Național al Registrului Comerțului) și a operațiunilor derulate ca urmare a tranzacționării de acțiuni în data de **00.00.2008**, se poate constata faptul că societatea **A** a intrat efectiv în posesia a 111.410 acțiuni **B**.

- cu privire la suma de **000 lei** ce ar fi fost pusă la dispoziția societății de către persoana fizică verificată pentru a se achita contravaloarea acțiunilor, din administrarea mijloacelor de probă avute la dispoziție de către organele fiscale, nu rezultă fără echivoc existența acestei sume la dispoziția

persoanei fizice **X** în data de **00.00.2008**, și pe cale de consecință, nici plata efectivă a sumei de **000 lei** către **1**.

- atât în cadrul verificării fiscale inițiale cât și în cadrul refacerii verificării fiscale, sumele acordate în numerar persoanei fizice **X** în baza contractului de finanțare încheiat cu persoana fizică **1** în data de **00.00.2008**, au fost luate în considerare în măsura în care sursele fondurilor au fost susținute cu argumente legale și documente justificative.

- lipsa unor mijloace de probă din care să rezulte fără echivoc trasabilitatea sumelor ce fac obiectul contractului de finanțare încheiat cu persoana fizică **1** (tranșa 5 și tranșa 7), altele decât raportul de expertiză extrajudiciară în conținutul căruia sumele nu reflectă realitatea, eludarea în totalitate a instrumentelor de plată fără numerar în cadrul tranzacțiilor derulate împreună cu persoana fizică **1**, precum și veniturile realizate efectiv din surse declarate în perioada 2000 – 2008 de către persoana fizică verificată, sunt elemente care nu pot certifica deținerea la data de **00.00.2011** a sumei de **000 lei** ca disponibil de numerar la purtător.

- referitor la soldul inițial de numerar la data de **00.00.2011**, în cadrul Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară (realizat la cererea persoanei fizice verificate de către expertul contabil **5**), privind situația creditărilor efectuate și a împrumuturilor obținute de persoana fizică **X** în perioada **00.00.2008-00.00.2011**, atât utilizarea sumei de **000 lei** ca împrumut acordat societății **A** în data de **00.00.2008**, cât și încasările în numerar din restituirea împrumuturilor din perioada supusă expertizei, au fost omise în totalitate din calcule, consecința fiind un sold inițial de numerar inexact calculat în mod arbitrar.

În aceste condiții, organele de verificare fiscală, în cadrul situației privind operațiunile derulate în numerar, au menținut soldul de numerar la data de **00.00.2011** stabilit în cadrul verificării fiscale, respectiv suma de **000 lei**, iar în cadrul Metodei Sursei și Utilizării Fondurilor, micșorarea numerarului la purtător va rămâne la nivelul sumei de **000 lei**, stabilită în cadrul verificării fiscale inițiale.

Astfel, ținând cont de soldul de numerar de la începutul perioadei verificate **00.00.2014**, urmare refacerii verificării situației fiscale a persoanei fizice **X** pentru perioada **00.00.2011-00.00.2011**, organele de verificare fiscală au constatat că aceasta a utilizat fonduri în sumă de **000 lei**, reprezentând în principal împrumuturi acordate societăților comerciale unde aceasta deținea calitatea de asociat/acționar, dar și achiziția unui bun imobil și a unor acțiuni/părți sociale, cheltuieli personale destinate traiului, vacanțelor și călătoriilor, impozite și taxe achitate, cheltuieli cu onorarii și comisioane bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de **000 lei**,

reprezentând în principal încasări din restituirea împrumuturilor acordate unor societăți comerciale, dar și venituri impozabile declarate și încasate (salarii, dobânzi bancare, venituri din cedarea folosinței bunurilor, dividende, venituri din premii și jocuri de noroc impozabile), venituri neimpozabile/scutite (restituire amendă, venituri din premii și jocuri de noroc neimpozabile) precum și diminuarea soldurilor conturilor bancare și a numerarului la purtător, încasări din vânzarea de părți sociale și bunuri imobile, rezultând astfel o diferență reprezentând utilizări de fonduri din venituri a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, care după diminuarea cu veniturile a căror sursă nu au fost identificată în sumă de **000 lei**, menținute prin Decizia nr. **000/2019**, a rezultat astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de **000 lei**.

În concluzie, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală 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, au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă de **000 lei**, pentru perioada **00.00.2012-00.00.2015**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**, în baza prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

Referitor la impozitul pe venit 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 fiscale suplimentare aferente perioadei 00.00.2011-00.00.2011, în condițiile în care, urmare refacerii verificării situației fiscale a persoanei fizice X, nici pe parcursul refacerii verificării fiscale și nici cu ocazia căii administrative de atac, persoana fizică nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, urmare refacerii verificării situației fiscale personale, dispuse de organul de soluționare prin Decizia nr. **000/2019**, organele de verificare fiscală au constatat că:

- din informațiile deținute de organul fiscal (datele de la Oficiul Național al Registrului Comerțului) și a operațiunilor derulate ca urmare a tranzacționării de acțiuni în data de **00.00.2008**, s-a constatat faptul că societatea **A** a intrat efectiv în posesia a 111.410 acțiuni **B**.

- cu privire la suma de **000 lei** ce ar fi fost pusă la dispoziția societății de către persoana fizică verificată pentru a se achita contravaloarea acțiunilor, din administrarea mijloacelor de probă avute la dispoziție de către organele fiscale, nu rezultă fără echivoc existența acestei sume la dispoziția persoanei fizice **X** în data de **00.00.2008**, și pe cale de consecință, nici plata efectivă a sumei de **000 lei** către persoana fizică **1**.

- atât în cadrul verificării fiscale inițiale cât și în cadrul refacerii verificării fiscale, sumele acordate în numerar persoanei fizice **X** în baza contractului de finanțare încheiat cu persoana fizică **1** în data de **00.00.2008**, au fost luate în considerare în măsura în care sursele fondurilor au fost susținute cu argumente legale și documente justificative.

- lipsa unor mijloace de probă din care să rezulte fără echivoc trasabilitatea sumelor ce fac obiectul contractului de finanțare încheiat cu persoana fizică **1** (tranșa 5 și tranșa 7), altele decât raportul de expertiză extrajudiciară în conținutul căruia sumele nu reflectă realitatea, eludarea în totalitate a instrumentelor de plată fără numerar în cadrul tranzacțiilor derulate împreună cu persoana fizică **1**, precum și veniturile realizate efectiv din surse declarate în perioada 2000 – 2008 de către persoana fizică verificată, sunt elemente care nu pot certifica deținerea la data de **00.00.2011** a sumei de **000 lei** ca disponibil de numerar la purtător.

- referitor la soldul inițial de numerar la data de **00.00.2011**, în cadrul Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară (realizat la cererea persoanei fizice verificate de către expertul contabil **5**), privind situația creditărilor efectuate și a împrumuturilor obținute de persoana fizică **X** în perioada **00.00.2008-00.00.2011**, atât utilizarea sumei de **000 lei** ca împrumut acordat societății **A** în data de **00.00.2008**, cât și încasările în numerar din restituirea împrumuturilor din perioada supusă expertizei, au fost omise în totalitate din calcule, consecința fiind un sold inițial de numerar inexact calculat în mod arbitrar.

În aceste condiții, organele de verificare fiscală, în cadrul situației privind operațiunile derulate în numerar, au menținut soldul de numerar la data de **00.00.2011** stabilit în cadrul verificării fiscale, respectiv suma de **000 lei**, iar în cadrul Metodei Sursei și Utilizării Fondurilor, micșorarea

numerarului la purtător va rămâne la nivelul sumei de **000 lei**, stabilită în cadrul verificării fiscale inițiale.

În ceea ce privește constatarea folosirii metodei sursei și utilizării fondului, aceasta a fost preluată din Raportul de verificare fiscală nr. **000/2015** și menținută în Raportul de verificare fiscală nr. **000/2020**, astfel:

- persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de **000 lei**, reprezentând în principal împrumuturi acordate societăților comerciale unde aceasta deținea calitatea de asociat/acționar, dar și achiziția unui bun imobil și a unor acțiuni/părți sociale, cheltuieli personale destinate traiului, vacanțelor și călătoriilor, impozite și taxe achitate, cheltuieli cu onorarii și comisioane bancare,

- mai mari decât sursele de venituri identificate în sumă de **000 lei**, reprezentând în principal încasări din restituirea împrumuturilor acordate unor societăți comerciale, dar și venituri impozabile declarate și încasate (salarii, dobânzi bancare, venituri din cedarea folosinței bunurilor, dividende, venituri din premii și jocuri de noroc impozabile), venituri neimpozabile/scutite (restituire amendă, venituri din premii și jocuri de noroc neimpozabile) precum și diminuarea soldurilor conturilor bancare și a numerarului la purtător, încasări din vânzarea de părți sociale și bunuri imobile,

- rezultând astfel o diferență reprezentând utilizări de fonduri din venituri a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, care după diminuarea cu veniturile a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, menținute prin Decizia nr. **000/2019**, a rezultat astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma 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 verificată **00.00.2011-00.00.2011**, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate 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, pentru perioada **00.00.2012-00.00.2015**, în sumă 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.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 factual 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. 14, art. 20, 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, 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.14 Verificarea situației fiscale personale constă în examinarea drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală a persoanei fizice pe perioada verificată, în scopul stabilirii veniturilor obținute și a regimului fiscal aplicabil.

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

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

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

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

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

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

- a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;*
- b) documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;*
- c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;*
- d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;*
- e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată 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 nedecarate, 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 nedecarate 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, aplicabile pentru perioada verificată **00.00.2011-00.00.2011**:

"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, urmare a refacerii verificării situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică **X** în perioada **00.00.2011-00.00.2011**, a utilizat fonduri în sumă de **000 lei**, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de **000 lei**, rezultând astfel o diferență reprezentând utilizări de fonduri din venituri a căror sursă nu a fost identificată în sumă de **000 lei**, care după diminuarea cu veniturile a căror sursă nu au fost identificate în sumă de **000 lei**, menținute prin Decizia nr. **000/2019**, a rezultat astfel o diferență de

venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de **000 lei**, pentru care a fost calculat impozit pe venit în sumă de **000 lei** și accesorii aferente în sumă de **000 lei**.

Se reține că, pe parcursul refacerii verificării situației fiscale a persoanei fizice **X**, pentru determinarea stării fiscale de fapt, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate cât și altor persoane juridice, 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.

Din constatările organelor de verificare fiscală, coroborat cu documentele aflate la dosarul cauzei și raportat la susținerile din contestație, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Pentru stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice **X**, organele de verificare fiscală au avut în vedere următoarele documente:

- situația privind soldul zilnic al numerarului utilizat în perioada **00.00.2011-00.00.2011**;

- Contract vânzare - cumpărare acțiuni încheiat în data de **00.00.2008** între **1** și **A** și Registrul acționarilor **B**;

- date de la ONRC referitoare la **A** și **B**;

- Contract de împrumut nr. **000/2005** și Actul adițional nr. **000/2008** încheiat între **X** și **A**;

- decizia asociatului unic al **A** privind compensarea datoriilor între societate și **X**;

- Contract de cesiune acțiuni din data de **00.00.2011** încheiat între **A** și **X**;

- fișa fiscală a persoanei fizice **X** aferentă perioadei 2000 – 2010.

Totodată, pentru stabilirea influenței documentelor depuse în contestație de persoana fizică asupra refacerii verificării situației fiscale personale, organele fiscale au solicitat documente justificative din evidența contabilă a societății **A** prin adresele nr. **000/2020** și nr. **000/2020** precum și explicații solicitate contestatarii, prin Nota explicativă nr. **000/2020**.

Se reține că prin Decizia nr. **000/2019**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus desființarea actului administrativ fiscal, reținându-se că: *”În acest sens, se reține că organele de verificare fiscală nu au depus diligențele în vederea determinării stării de fapt fiscale, fapt pentru care având în vedere cele reținute, constatările organelor de verificare fiscală, raportat la argumentele și documentul prezentat de contestatară, nu au format convingerea organului de soluționare a contestației cu privire la încadrarea sumei de **000 lei** primită de persoana fizică **1** de la **A** în urma*

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

vânzării de acțiuni și influența acestei sume asupra finanțării persoanei fizice **X**, conform contractului de finanțare.

Având în vedere cele reținute, se poate concluziona că suma de **000 lei**, reprezentând contravaloarea contractului de cesiune creanțe ar fi putut influența tranșele 5 și 7 din contractul de finanțare încheiat între persoana fizică **1** și persoana fizică **X**, respectiv tranșa din data de **00.00.2009** în valoare de **000 lei** și tranșa din data de **00.00.2010** în valoare de **000 lei**.”

Potrivit constatărilor organelor de verificare fiscală, din analiza Contractului de vânzare-cumpărare acțiuni din data de **00.00.2008**, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică **1** în calitate de vânzător, a cedat către societatea **A** în calitate de cumpărător, un număr de 111.410 acțiuni din cele 171.750 acțiuni deținute la societatea **B**, la prețul de **000 lei/acțiune**, reprezentând 64,623% din capitalul social al **B**, pentru suma de **000 lei**, având scadența până la data de **00.00.2008**.

Potrivit datelor obținute de organul fiscal de la Oficiul Național al Registrului Comerțului, se reține că în anul 2008, persoana fizică **X** a deținut calitatea de asociat atât la societatea **A**, cât și la societatea **B**, iar în cadrul societății **B**, persoana fizică **1** reprezenta acționarul majoritar, cu o deținere de 99,623% din capitalul social al societății.

De asemenea, din analiza balanței de verificare aferentă perioadei **00-00 2008** (rulajele conturilor *5121 Conturi la bancă lei* și *5311 Casa în lei*), organele de verificare fiscală au constatat faptul că la data de **00.00.2008**, societatea **A** nu dispunea de fonduri bănești pentru a cumpăra cele 111.410 acțiuni **B**, iar din evidența contabilă pusă la dispoziția organelor fiscale de către societatea **A**, contravaloarea acțiunilor cumpărate de la persoana fizică **1** a fost achitată prin casierie în aceeași zi cu înregistrarea sumei de **000 lei**, primită ca împrumut în numerar de **A** de la asociatul majoritar, persoana fizică **X**, conform Contractului de împrumut nr. **000/2005** și a Actului adițional la contract nr. **000/2008**.

Tranzacția în sumă de **000 lei** reprezentând valoarea acțiunilor dobândite de la persoana fizică **1**, a fost înregistrată în debitul contului *265 Alte titluri imobilizate* și de asemenea, datoria societății către asociat – persoana fizică **X**, a fost înregistrată în creditul contului *4551 Asociați - Conturi curente*, iar ulterior, în cursul anului 2011, suma înregistrată ca datorată către asociat la data de **00.00.2008**, a fost compensată cu datoria persoanei fizice **X** către societate, *provenind din cesionarea acțiunilor deținute la **B***, conform Contractului de cesiune acțiuni din **00.00.2011** și Deciziei asociatului unic nr. **000/2011**.

Referitor la clarificarea sursei numerarului în valoare de **000 lei** disponibil în data de **00.00.2008** pentru a fi acordat ca împrumut societății **A**,

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

se reține că organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice **X**, prin Nota explicativă nr. **000/2020**, să precizeze care a fost sursa numerarului în sumă de **000 lei** cu care a creditat **A** în data de **00.00.2008** pentru a se achita acțiunile cumpărate de la persoana fizică **1**.

Potrivit afirmației persoanei fizice verificate din Nota explicativă: *”Suma de **000 lei** nu provine dintr-o singură sursă ci provine din activitățile pe care le-am desfășurat în cei 18 ani de după revoluție, noiembrie 1990 – 2008.”*, în susținerea declarației sale, persoana fizică verificată nu a prezentat niciun mijloc de probă din care să reiasă fără echivoc existența din resurse personale a sumei de **000 lei**.

Or, simpla afirmație fără prezentarea unor documente care să dovedească cele susținute nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei de organele de soluționare a contestației, având în vedere că potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

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

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

În același sens este și practica instanțelor judecătorești, astfel:

- prin Sentința civilă nr. **000/2019** pronunțată de Tribunalul Satu Mare în dosarul nr. **000/2019**, definitivă, prin Hotărârea nr. **000/2020** a Curții de Apel Oradea, aflată în copie la dosarul cauzei, instanța reține față de susținerile reclamantului, în ceea ce privește obținerea unor considerabile sume de bani de-a lungul a mai multor ani, păstrate în numerar o perioadă lungă de timp, regăsite în soldul inițial de numerar de la începutul perioadei verificate, pentru care nu au fost păstrate documente, că, „pentru a putea fi primite susținerile în discuție, respectiv pentru a produce efecte din punct de vedere fiscal, în beneficiul reclamantului, se impune a se face dovada corespunzătoare, fiind clar că administrației fiscale nu i s-ar putea pretinde a produce probe în legătură cu faptul că persoana verificată nu ar fi deținut fondurile la care se face referire, fiind în discuție o împrejurare exterioară, de resortul contribuabilului și, în altă ordine de idei, aceasta ar semnifica a i se solicita să probeze un fapt negativ, ceea ce contravine principiilor generale aplicabile în materie de dovezi.” și ”prin urmare, nu se poate susține că nu ar fi existat nicio obligație de a justifica soldul inițial de numerar obținut anterior și nici nu se poate invoca aspectul că nu s-ar fi păstrat documentele corespunzătoare.”

Totodată, prin Sentință civilă nr. **000/2020**, pronunțată de Tribunalul Maramureș în dosarul nr. **000/2019**, instanța reține, cu privire la probarea afirmațiilor reclamantei de pe parcursul verificării fiscale, fără ca acestea să fi

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

fost coroborate cu documente justificative/mijloace de probă: *”(...) Simpla susținere a persoanei menționate, referitoare la acordarea sumei de bani, necoroborată cu alte elemente probatorii, nu poate fi apreciată ca fiind credibile în dovedirea susținerilor respective, și (...) organul fiscal a respectat obligația de a solicita persoanei fizice prezentarea de documente justificative și clarificări relevante pentru situația sa fiscală, fiind respectat în același timp și dreptul persoanei fizice supuse verificării de a prezenta orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale, respectiv pentru clarificarea diferenței”*.

Organul de soluționare a contestației reține și că, potrivit documentelor și informațiilor deținute de organul fiscal (fișa fiscală) persoana fizică **X** a realizat în perioada 2000-2008, venituri din salarii și dobânzi doar în cuantum de **000 lei**, mult inferioare sumei cu care ar fi creditat societatea **A**.

Prin urmare, potrivit celor arătate, persoana fizică împrumutătoare **X** nu a deținut fonduri suficiente pentru acordarea împrumutului, în baza actului adițional din data de **00.00.2008** la contractul de împrumut din data de **00.00.2005** către persoana juridică **A**, fapt pentru care contractul de împrumut prezentat este lipsit de substanță și nu poate produce efecte juridice.

Ca o consecință a lipsei resurselor finanțării persoanei juridice **A** de către persoana fizică **X**, este evident că, nici persoana fizică **1** nu a încasat contravaloarea acțiunilor în sumă de **000 lei**, fapt pentru care acesta, la rândul lui, nu a dispus de sumele necesare pentru a acorda ulterior tranșa 5 din data de **00.00.2009** în valoare de **000 lei** și tranșa 7 din data de **00.00.2010** în valoare de **000 lei**, conform anexelor la contractul de finanțare a persoanei fizice **X** nr. **000/2008**.

Este adevărat că persoana fizică contestatară a prezentat în susținere contracte de împrumut și cesiune acțiuni, însă întrucât organele de verificare fiscală au demonstrat că aceste persoane fizice/juridice, nedeținând surse de fonduri care să acopere obligațiile din contractele încheiate, acestea rămân fără efecte juridice față de terți, în speță față de organul fiscal, din punct de vedere fiscal acestea neproducând niciun efect juridic.

Referitor la afirmațiile contestatarii, conform cărora numărul de ordine al operațiunilor din Registrul – Jurnal aferente anului 2008 se modifică în funcție de perioada selectată (**00.00.2008-00.00.2008**, **00.00.2008-00.00.2008** și **00.00.2008-00.00.2008**), astfel încât în programul informatic care a generat Registrul de încasări – plăți electronic, pot interveni modificări asupra cronologiei operațiunilor, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de verificare fiscală au luat în considerare Registrul - Jurnal în format letric emis de societatea **A** aferent

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

anului 2008, certificat cu mențiunea *conform cu originalul*, în conținutul căruia, în data de **00.00.2008** plata acțiunilor către persoana fizică **1** și reținerea la sursă a impozitului pe investiții (poziția 67 și 68) s-au efectuat înainte de creditarea societății de către persoana fizică **X** cu suma de **000 lei** (poziția 272).

Referitor la afirmația contestată conform căreia raportul de expertiză tehnică extrajudiciară efectuat de către expertul contabil **5** reflectă realitatea, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în cadrul Raportului de expertiză contabilă extrajudiciară privind situația creditărilor efectuate și a împrumuturilor obținute de persoana fizică **X** în perioada **00.00.2008-00.00.2011**, realizat la cererea persoanei fizice verificate, nu sunt cuprinse nici creditarea societății **A** și nici încasările în numerar din restituirea împrumuturilor din perioada supusă expertizei, fapt pentru care concluziile acestui raport nu pot fi luate în considerare în stabilirea soldului de numerar la data de **00.00.2011**.

Referitor la afirmația contestată conform căreia lipsa de lichidități s-a manifestat după data de **00.00.2008**, odată cu creditarea societății **A** în vederea achiziționării de acțiuni de la persoana fizică **1**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât vine în contradicție cu comportamentul acesteia manifestat prin solicitarea de împrumuturi în numerar de la persoanele fizice **1** și **2** din perioada **00.00.2008-00.00.2008**, conform contractelor de împrumut analizate în timpul verificării fiscale inițiale.

Referitor la afirmația contestată conform căreia în cadrul reverificării nu s-a invocat niciun temei juridic în baza căruia organele de verificare fiscală să ajungă la concluzia potrivit căreia suma de **000 lei** nu a fost primită de persoana fizică **1**, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației această susținere, atâta vreme cât, și Codul fiscal și Codul de procedură fiscală invocate în actul administrativ fiscal contestat, conțin prevederi clare cu privire la condițiile în care se stabilește baza de impozitare ajustată, precum și procedura de verificare care conduce la stabilirea acesteia.

De asemenea, Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora în baza căruia a fost efectuată verificarea fiscală, reprezintă temei legal pentru procedura de verificare a situației fiscale personale a persoanei fizice **X**.

Referitor la afirmațiile persoanei fizice potrivit cărora solicitările organelor de verificare fiscală exced perioadei verificate, organul de soluționare a contestației reține că, și refacerea verificării fiscale a fost dispusă pentru verificarea implicării fiscale a unui document prezentat de persoana fizică din afara perioadei supuse verificării tocmai pentru a clarifica starea de fapt fiscală, situație necontestată de persoana fizică.

Organul de soluționare a contestației reține că pentru ca organele de verificare fiscală să preia la stabilirea stării de fapt sursele declarate de persoana fizică, acestea trebuie să coroboreze aceste declarații cu documentele și informațiile furnizate de persoana fizică verificată și de către terți în susținerea afirmațiilor.

Or, *per a contrario*, contestându-se analizarea documentelor prezentate de însăși persoana fizică în susținerea afirmațiilor, întrucât ele ar proveni dintr-o perioadă anterioară celei supuse verificării, ar conduce implicit la ignorarea de către organele de verificare fiscală a declarațiilor date de persoana fizică cu privire la soldul inițial, sursele de fonduri, etc.

Față de cele arătate, organul de soluționare a contestației nu va reține în soluționarea favorabilă a cauzei afirmațiile persoanei fizice, având în vedere și faptul că perioada supusă verificării a fost **00.00.2011-00.00.2011** și toate documentele prezentate în susținerea propriei cauze de către persoana fizică exced perioadei supuse verificării, ca și declarațiile privind sursele de fonduri, iar tocmai pentru clarificarea stării de fapt fiscale, organele de verificare fiscală au analizat aceste documente, parte din ele justificând declarațiile acesteia așa cum s-a constatat în raportul de verificare fiscală inițială, situație în care persoana fizică nu a contestat aceste constatări.

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

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe venit analizat, se reține că potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", acestea urmează soarta principalului și ca o consecință, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică verificată împotriva

Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. **000/2020**, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul **Y** pentru **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei** aferente impozitului pe venit în sumă de **000 lei**, având în vedere și faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul al acestora.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. **000/2020** emisă de **Y** pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL