



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație 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. / 06.2020
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică X,
înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr.000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr.000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2020, asupra contestației formulate de persoana fizică X, prin avocat Y, potrivit procurii speciale autentificată sub nr.000/2018, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, având ca obiect suma de **000 lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal 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. 000/2019 a fost comunicată la data de **2019**, potrivit semnăturii persoanei desemnate ca împuternicit aplicată pe adresa de comunicare a actului administrativ fiscal nr. 000/2019, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **2020**, conform stampilei oficiului postal aplicată pe plicul de expediere a contestației aflat

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

în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată sub nr. 000 din data de 2020 la registratura Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice.

Persoana fizică Xa solicitat, în temeiul pct. 9.12 din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală susținerea orală a contestației, procedură ce a avut loc la data de 2020 la sediul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie 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 Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.000/2019, de către Direcția de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru următoarele considerente:

Contestatarul X solicită anularea/desființarea actelor administrativ fiscale care au ca obiect impozitul pe venit în suma de 0 lei stabilit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Prin contestație, persoana fizică X susține că:

- actul administrativ fiscal contestat este lovit de nulitate absolută, întrucât decizia de impunere și raportul de verificare fiscală au fost semnate doar de un singur inspector fiscal din cei patru împuterniciți prin ordine de serviciu de conducătorul organului de verificare fiscală, contrar prevederilor art.46 alin.(2) lit.h) și art.49 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și prevederile Anexei nr.8.b Cap.VI din OPANAF nr.2117/2018 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare a situației fiscale personale;

- nesemnarea deciziei de impunere de către toți inspectorii desemnați prin ordin de serviciu, ridică suspiciuni cu privire la lipsa de imparțialitate și

de independență a singurului inspector care a efectuat verificarea, aspect sesizat prin memoriul nr.000/2019

- actul administrativ fiscal contestat este lovit de nulitate, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ca o consecință a încălcării condițiilor legale ce trebuiau îndeplinite întrucât, nici din avizul de verificare fiscală și nici din raportul de verificare fiscală nu a rezultat că anterior emiterii avizului s-ar fi desfășurat activitățile preliminare, reglementate în detaliu prin dispozițiile art. 3-25 din OPANAF nr.3733/2015, rezultat ce trebuia consemnat în raportul de verificare fiscală prealabil documentarea încălcându-se principiului legalității prevăzut de art.4 alin.(1) Cod procedura fiscală;

- actul administrativ fiscal este nul, în temeiul dispozițiilor art.49 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicitând, pe cale de consecință, aplicarea prevederilor art.50 alin.(1) coroborate cu dispozițiile art.279 alin.(2) din același act normativ, în ipoteza în care activitățile preliminare au fost desfășurate, deoarece acestea au avut loc fără a se respecta obligația de informare în prealabil a persoanei fizice verificate;

- potrivit art.17 din OPANAF nr.3733/2015, verificarea fiscală prealabilă presupune inclusiv solicitarea de date de la terți, inclusiv de la autorități ori instituții publice. Or, astfel de posibile solicitări, fără ca persoana fizică verificată să fi fost informată în prealabil, reprezintă o încălcare a Directivei 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995, încălcându-i-se astfel dreptul de a fi informat, dreptul la apărare și dreptul de a fi ascultat.

Persoana fizică contestată susține, referitor la suma de 000 lei stabilită de organele de verificare fiscală ca fiind din surse nejustificate, ca o parte din ea în suma de 0000 lei a fost obținută din operațiunile din România, iar alta parte în suma de 000 lei din operațiunile din Canada.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare de 000 lei, contestatarul precizează că organele de verificare fiscală au exclus nejustificat din categoria surselor de fonduri identificate din România, considerându-le eronat ca fiind utilizări din surse neidentificate, următoarele:

- suma de 000 lei, provenită din retrageri de numerar din conturile bancare în anul 2013, a fost inclusă de organele de verificare fiscală doar în categoria utilizărilor de fonduri, nu și în categoria surselor de fonduri,

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

fără a se prezenta argumente referitoare la excluderea sumei din categoria surselor de fonduri identificate;

- organele de verificare fiscală au dat dovadă de raționament inconsecvent, intrucat pe de o parte au acceptat în categoria sursă de fonduri a sumei de 0 lei, rezultată din lichidarea conturilor la Banca, iar pe de alta parte, pentru același tip de operațiune, respectiv retragere de numerar din conturile bancare în suma de 0 lei, organele de verificare fiscală au aplicat un tratament fiscal diferit, considerând într-un caz că sumele retrase reprezintă doar utilizări de fonduri, iar în celălalt caz că reprezintă și sursă de fonduri;

- suma de 0 lei, reprezentand recuperare împrumut de la societatea A, a fost considerată de organele de verificare fiscală nejustificată, deși au fost prezentate documente în acest sens (în susținere se prezintă Dispoziția de plată nr.000/2013 anexată în copie);

- suma de 0 lei reprezintă o parte din veniturile salariale de la A în suma totală de 0 lei, suma justificată în totalitate ca sursă a fondurilor cu statele de plată prezentate pentru care solicitarea de documente suplimentare este nerezonabilă;

- suma de 0 euro, provenită din valorificarea de lingouri și monede din aur, nu a fost inclusă de organele de verificare fiscală în categoria surselor de fonduri, intrucat acestea au considerat că nu au fost prezentate documente din care să rezulte că s-ar fi obținut fonduri din valorificarea acestor bunuri, or, lingourile și monedele din aur au fost valorificate exclusiv către persoane fizice, inclusiv prin intermediul site-urilor de anunțuri/mică publicitate, neexistând nicio normă juridică care să oblige persoanele fizice să încheie astfel de contracte și/sau să emită chitanțe.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare în sumă de 0 lei (echivalentul a 0 CAD) contestatarul susține ca nu au fost recunoscute sursele de fonduri din B, după cum urmează:

- suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, obținută din închirierea proprietăților imobiliare, a fost considerată ca fiind provenită din surse neidentificate, deși aceasta a avut ca destinații rambursări credite ipotecare, impozite și taxe locale și prime de asigurare, toate în legătură cu imobilele închiriate, organele de verificare fiscală preluând suma doar ca utilizare de fonduri în numerar, nu ca și sursă identificată, chiar dacă au fost recunoscute ca fiind valabile contractele de închiriere ale proprietăților din B și utilizarea are ca sursă chiriile aferente imobilelor de pe teritoriul B;

- suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, rezultata după diminuarea cheltuielilor personale aferente proprietății imobiliare comune cu soția, avute în vedere la stabilirea cheltuielilor personale de trai nete efectuate în B, fără ca organele de verificare fiscală să repartizeze diferența obținută în cadrul surselor de fonduri identificate.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare de 0 lei, determinată prin metoda sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală nu au respectat prevederile art.73 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv că suma de 0 lei ar reprezenta utilizări de sume din surse neidentificate, majorând nejustificat utilizările de sume personale, în detrimentul surselor din fonduri personale, atât pe operațiunile de pe teritoriul României, cât și cele de pe teritoriul B, în condițiile în care au fost atribuite în integralitate persoanei fizice verificate, următoarele:

- rambursările aferente creditului contractat la banca, deși creditul a fost acordat ambilor soți pentru achiziționarea de apartamente în România, iar acordarea și rambursarea creditului sunt operațiuni realizate în beneficiul/sarcina ambilor soți, iar organele de verificare fiscală ar fi trebuit să reducă aceste utilizări de fonduri la 1/2 din totalul sumei plătite creditorului bancar, respectiv până la concurența valorii de 0 lei, așa cum au procedat în cazul sumelor plătite cu titlu de impozite și taxe locale pentru aceste imobile;

- cheltuielile personale de trai nete, unde s-a inclus în această categorie suma de 0 lei, compusă din cheltuieli de întreținere pentru apartamentele deținute în comun cu soția, din România;

- suma de 0 CAD, deși această sumă reprezintă impozite achitate de soția sa;

- suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, în categoria impozitelor personale achitate autorităților fiscale din B. Această sumă a inclus și valoarea de 0 CAD, aferentă impozitelor plătite de soția sa, rezident al B și solicită ca această sumă să fie exclusă din categoria utilizărilor de fonduri personale;

- suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, reprezentând comisioane, permutând suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD în categoria transferurilor familiale;

- suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, deși suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD a fost aferentă contribuției financiare a soției sale;

- suma de 0 CAD, ca fiind aferentă cheltuielilor în interes personal ale soției sale;

- suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, ca fiind aferentă utilizărilor de sume din fonduri personale, în interes familial, deși suma reprezintă împrumut acordat de soție, din fondurile proprii, persoanei fizice Z.

De asemenea, prin contestație se mai sustine ca:

- organele de verificare fiscală au constatat ca s-au efectuat operațiuni de plăți care au depășit disponibilul existent cu suma de 0 lei (0 - 0), totalul utilizărilor bancare fiind majorat în detrimentul surselor, astfel încât s-a constatat, contrar realității, că persoana fizică verificată ar fi realizat transferuri bancare cu o valoare mai mare decât totalul disponibilului;

- stabilirea diferenței la impozitul pe venit în sumă de 0 lei, aplicat la o bază de impozitare în sumă de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, constituită pentru veniturile din dobânzi obținute din străinătate, contravine Convenției dintre România și B pentru evitarea dublei impuneri și Decizia de impunere nr. 0000/2014, prin care administrația fiscală română a recunoscut un credit fiscal extern în suma de 0 lei, ca urmare a impozitului în sumă de 0 lei, plătit în străinătate pentru care organele de verificare fiscală dețin înregistrări care au fost comunicate prin adresa nr.00/2018, înregistrată la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr.000;

- organele de verificare fiscală au încălcat principiul rezonabilității și echității ca mod de conduită a activității organelor fiscale atunci când acestea își exercită dreptul de apreciere, principiu expres prevăzut de art.138 alin.(11) Cod procedura fiscală, cât și de art.35 din Ordinul nr.3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora;

- conform dispozițiilor art. 37 alin. (2) lit. a) din Ordinul nr. 3733/2015, 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. Această ipoteză nu se verifică întrucât, diferența invocată este rezultatul interpretărilor denaturate ale operațiunilor de încasări și plăți și prin urmare, metoda sursei și utilizării fondului a fost greșit aplicată;

- organele de verificare fiscală au solicitat documente justificative, deși nu există niciun act normativ care să instituie obligații în sarcina persoanelor fizice de a conserva, în vreo manieră sau alta, documente cu

privire la proveniența sau utilizarea disponibilităților bănești pe care le deține, respectiv de a păstra chitanțe, bonuri fiscale, extrase de cont, chitanțe de schimb valutar, dispoziții de plată/de încasare, etc.. Or, se sustine ca au fost aduse clarificările necesare și au fost prezentate înscrisuri de natură a infirma constatările organului de inspecție, care potrivit art. 55 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale.

Totodata se invoca prevederile art. 6 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care limitează dreptul de apreciere al organului fiscal, acesta avand obligația să motiveze în scris, în cuprinsul actului administrativ fiscal pe care îl emite, de ce anume refuză să ia în calcul opinia evocată de contribuabil sau plătitor.

- organele de verificare fiscală au ignorat că, așa cum rezultă din extrasele de cont de la Bank din anul 2013 soția sa a obținut venituri din mai multe surse, cum ar fi din închirierea proprietăților imobiliare, parte din veniturile acesteia fiind încasate prin alte conturi bancare, așa încât este lipsită de obiectivitate concluzia organelor de verificare fiscală că soția sa a deținut doar fondurile identificate prin contul comun de la Bank;

- potrivit principiului *in dubio contra fiscum*, orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia, sau asupra normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple, profită contribuabilului, principiu legiferat prin art.13 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, iar prin raportare la acest principiu este nedovedită concluzia organului fiscal referitoare la totalul încasărilor de fonduri aparținând soției sale, total limitat nejustificat la suma de 0 CAD.

În concluzie, persoana fizică X solicită admiterea contestației cu respectarea principiilor legalității și a bunei-credințe din dreptul fiscal român.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2019 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

Urmare verificării fiscale, organele de verificare fiscală au constatat că în anul 2013 persoana fizică X a utilizat fonduri în sumă totală de 0 lei, având ca surse identificate suma totală de 0 lei, rezultând o bază de impozitare în cuantum total de 0 generată de următoarele operațiuni:

a) din operațiuni în numerar efectuate pe teritoriul României:

În perioada analizată persoana fizică verificată a utilizat fonduri în numerar pe teritoriul României în valoare de 0 lei din care:

- suma de 0 lei prin depunere în numerar în conturile bancare din România în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare;

- suma de 0 lei plătite în numerar pentru acordare împrumut debitorilor persoane juridice, pentru plata impozitelor și taxelor locale și pentru plata impozitului aferent înstrăinării unui imobil.

Pentru fondurile utilizate în numerar în sumă totală de 0 lei au fost identificate surse în numerar în sumă totală de 0 lei reprezentând: vânzare de bunuri imobile, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din salarii, venituri din dividende, împrumuturi recuperate de la debitori persoane fizice și juridice, și lichidare solduri conturi.

Astfel, pentru diferența în sumă de 0 lei nu au fost identificate surse de fonduri pe teritoriul României;

b) din operațiuni în numerar efectuate pe teritoriul B:

În perioada analizată persoana fizică verificată a utilizat fonduri în numerar pe teritoriul B în valoare de 0 lei din care:

- suma de 0 lei reprezentând depunere în numerar în conturile bancare din B în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare de plăți;

- suma de 0 lei plătită în numerar pentru restituirea creditelor ipotecare angajate la achiziția bunurilor imobile din B, plata impozitelor și taxelor locale și plata primelor de asigurare pentru imobilele din B.

În perioada 01.01.2013-31.12.2013 persoana fizică verificată nu a înregistrat intrări de fonduri în numerar pe teritoriul B.

Astfel, pentru utilizarea fondurilor în numerar în sumă de 0 lei nu au fost identificate surse de fonduri pe teritoriul B.

În concluzie, pentru anul fiscal 2013, urmare celor prezentate mai sus organele de verificare fiscală au constatat venituri a căror sursă nu a fost identificată în sumă totală de 0 lei (=0 lei+0 lei), fapt pentru care organele de verificare fiscală au aplicat prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr. 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019 prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de 0 lei și au calculat impozit pe venit în sumă **0 lei**.

De asemenea, a fost calculata diferența de impozit pe venitul din dobanzi bancare obținute în B în suma de **0 lei**.

Totodată, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 lei, în temeiul Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborată cu H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003, Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și O.P.A.N.A.F. nr.52/2012 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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

A. Aspecte procedurale

1. Referitor la susținerea persoanei fizice X, potrivit căreia actul administrativ fiscal este lovit de nulitate întrucât acesta este semnat doar de unul din cei 4 inspectori care l-au întocmit, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.46 alin.(2), art.49 alin.(1) și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- l) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

Art.49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

Art.97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă. b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ

sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin.(6), precum și organul fiscal emitent;”

Din textele de lege anterior citate rezultă că legiuitorul înțelege să precizeze în mod expres care sunt elementele din conținutul actelor administrativ fiscale a căror lipsă se sancționează cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

De asemenea, elementele precizate la art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile Anexei 2 *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice"* din O.P.A.N.A.F. nr.3771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului *"Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice"*, decizia de impunere se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza Deciziei de impunere nr.000/2019, se reține că aceasta este aprobată, prin semnare și ștampilare, de către Conducătorul organului de verificare fiscală, prin semnare de către Director P.F.A.M. și Șeful de serviciu, și întocmită de către consilier superior Y și inspector superior V.

Se reține că, în baza Avizului de verificare fiscală nr.0, înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr.0/2018, organele de verificare fiscală au dispus efectuarea unei verificări a situației fiscale personale cu privire la impozitul pe venit, aferent perioadei 01.01.2013 – 31.12.2013, la persoana fizică X, începând cu 2018.

Astfel, se reține că au fost desemnați patru inspectori fiscali pentru efectuarea verificării, prin emiterea următoarelor Ordine de serviciu:

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

- nr.000, înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. 000/2018, pentru inspectorul superior U, începând cu data de 2018;

- nr.000, înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr.000/2018, pentru consilierul superior Y, începând cu 2018;

- nr.000, înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr.000/2018, pentru consilierul superior W, începând cu 2018;

- nr.000, înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. 0000/2018, pentru inspectorul superior V, începând cu 2018.

Conform Raportului de verificare fiscală nr. 000/2019, la pagina nr.2, organele de verificare au menționat faptul că *"începând cu data de 2018 inspectorul superior U nu a mai participat la prezenta verificare fiscală datorită schimbării raporturilor sale de serviciu"*.

Totodată, se reține că, consilierul superior W nu a mai participat la verificarea fiscală, întrucât a fost înlocuită cu inspectorul superior V începând cu 2018, dată de la care a primit alte ordine de serviciu.

Verificarea fiscală s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X cu număr de înregistrare 000/2019 și Raportul de verificare fiscală nr.0 înregistrat sub nr.000/2019, anexă la decizie, comunicate în 2019 împuternicitului legal, conform adresei de înaintare nr.000/2019.

Organul de soluționare a contestației reține că, actul administrativ fiscal, emis în data de 2019 și comunicat în 2019, respectiv Decizia de impunere, conține amprenta stampilei unității fiscale aplicată pe semnatura Conducătorului activității de verificare fiscală, conține semnăturile Directorului P.F.A.M. și a Sefului de serviciu, precum și semnatura consilierului superior Y, desemnat pentru efectuarea verificării fiscale.

Totodată, se reține că, în locul destinat semnăturii celui de al doilea inspector fiscal care a participat la finalizarea verificării fiscale, respectiv a inspectorului superior V este înscrisă mențiunea "C.M.", reprezentând prescurtarea de la *concediu medical*, la data semnării actului administrativ fiscal acest funcționar public aflându-se în concediu medical.

Se reține, conform adresei nr.000/2020, prin care organele de verificare fiscală au comunicat organului de soluționare a contestației, precizări cu privire la cauza, că, inspectorul superior V a participat la efectuarea verificării fiscale până la data de 2019, întrucât de la această dată a intrat în concediu medical, conform certificatelor medicale atasate în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare se retine, conform celor prezentate, ca la data semnării, avizării și aprobării actelor administrativ fiscale, respectiv 2019, au semnat toate persoanele împuternicite prezente, conform legii, iar faptul că decizia de impunere nu este semnată de un membru al echipei de verificare fiscală nu este de natură a atrage nulitatea titlului de creanță contestat, în condițiile în care decizia de impunere prezintă amprenta stampilei unitatii fiscale aplicata pe semnatura Conducatorului activitatii de verificare fiscala.

În ceea ce privește faptul că persoana fizică X are suspiciuni *„cu privire la lipsa de imparțialitate și de independență, cât și cu privire la conduita și atitudinea părtinitoare, conflictuală și refractară a singurului inspector care a efectuat verificarea, a întocmit și semnat reportul și decizia de impunere, au fost prezentate prin memoriul înaintat în 2019, înregistrat la organul fiscal sub.nr. 000 din 2019.”*, se reține că:

În 2019 la DGCVPF a fost înregistrata sub nr. 000/2019, adresa nr.000/2019 emisa de reprezentanta legala si depusa la Registratura Generala ANAF sub nr.000/2019, prin care *“in completarea punctelor de vedere preliminare 0 din 2016 si respectiv, nr. 00 din 2019”* se transmite atasat memoriul persoanei fizice X, memoriu in care sunt prezentate atat observatii de ordin personal cat si de natura fiscala privind tranzactiile desfasurate de acesta pe teritoriul B si Romaniei, referitoare in special la rezidenta B a acestuia si a membrilor familiei sale si la utilizarea fondurilor in numerar.

În 2019 este înregistrat la DGCVPF sub nr. 000, Punctul de vedere final cu privire la constatarile verificarii situatiei fiscale personale a persoanei fizice X transmis electronic structurat pe 5 capitole si anexe printre care punctele de vedere preliminare 00 si 00 si memoriul 000/2019.

În 2019 înregistrat la DGCVPF sub nr. 000, Punctul de vedere final cu privire la constatarile verificarii situatiei fiscale personale a persoanei fizice X transmis in original prin posta, structurat de aceasta data pe 7 capitole si anexe printre care si punctele de vedere preliminare 00 si 00 si memoriul 000/2019.

Or, argumentele si solicitarile atat din documentele prezentate la intalnirea pentru discutia finala, in cele doua puncte de vedere preliminarii si memoriul 000/2019, precum si toate adresele transmise de persoana fizică verificată in perioada dintre data discutiei finale 2019 si data de 2019, au fost analizate in detaliu de organele de verificare fiscala la *Cap*

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

IV Discutia finala pct. 1 Prezentarea punctului de vedere al PFV din Raportul de verificare fiscala contestat (de la pag. 108 la pag. 122), si pe care organul de verificare fiscala le-a analizat si evaluat consecintele doar din punct de vedere fiscal, conform competentelor prevazute in Codul de procedura fiscala.

In concluzie, aspectele fiscale din memoriu au fost analizate si valorificate asa cum se prezinta in Raportul de verificare fiscala contestat.

2. Referitor la invocarea de către persoana fizică contestatara a neefectuării verificării fiscale prealabile, se retin urmatoarele:

Potrivit art.138 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, in vigoare la data emiterii Avizului de verificare fiscala nr. 000, respectiv 2018, stipuleaza urmatoarele:

"ART. 138 Obiectul și regulile privind verificarea persoanelor fizice

(1) Organul fiscal central are dreptul de a efectua o verificare fiscală a ansamblului situației fiscale personale a persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit.

(2) Pentru verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice, organul fiscal central efectuează următoarele activități preliminare:

a) analiza de risc pentru stabilirea riscului de neconformare la declararea veniturilor impozabile pentru un grup de persoane fizice sau pentru cazuri punctuale, la solicitarea unor instituții ori autorități publice. Riscul de neconformare la declararea veniturilor impozabile aferent unei persoane fizice reprezintă diferența semnificativă între veniturile estimate în cadrul analizei de risc și veniturile declarate de persoana fizică și/sau de plătitori pentru aceeași perioadă impozabilă. Diferența este semnificativă dacă între veniturile estimate în cadrul analizei de risc și veniturile declarate de persoana fizică și/sau de plătitori este o diferență mai mare de 10% din veniturile declarate, dar nu mai puțin de 50.000 lei.

b) selectarea pe baza analizei de risc a persoanelor fizice care vor fi supuse verificării situației fiscale personale.

(3) Competența de exercitare a verificării situației fiscale personale și a activităților preliminare acesteia se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F. Aparatul central al A.N.A.F. are competență în efectuarea verificării persoanelor fizice, potrivit prezentului capitol, pe întregul teritoriu al țării."

Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală a fost modificata in acest sens in luna august 2017, conform Ordonanței nr.30/30.08.2017 publicată în Monitorul Oficial nr.708/31.08.2017, iar actele subsecvente actului principal, respectiv OPANAF nr.3733/2015 au fost modificate in martie 2018, ulterior actului principal, respectiv Legea nr.207/2015.

Astfel, se retine ca, la data emiterii Avizului de verificare fiscală nr.000, nu mai erau in vigoare prevederile referitoare la verificarea fiscala prealabila.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a prevederilor Ordinului nr.675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și procedurii de aplicare a acestora, care a intrat în vigoare ulterior emiterii Avizului de verificare fiscală nr.000 în temeiul căruia s-a dispus verificarea fiscală, ce a fost emis anterior abrogării Ordinului nr.3733/2015, așa încât până la 23 martie 2018, ansamblul activităților preliminare desfășurate de organele de verificare fiscală ar fi trebuit să respecte ordinul menționat, se reține că aplicarea acestuia ar goli de conținut dispozițiile actului normativ de rang superior, având în vedere prevederile art.4 alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că *actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau a hotărârilor Guvernului se emit în limitele și potrivit normelor care le ordonă și pe cele ale art.78 al aceluiași act normativ care precizează că ordinele, instrucțiunile și alte asemenea acte trebuie să se limiteze strict la cadrul stabilit de actele pe baza și în executarea cărora au fost emise și nu pot conține soluții care să contravină prevederilor acestora.*

În ceea ce privește solicitatea contestatarului privind anulabilitatea actului administrativ fiscal cu invocarea art.49 alin.(3), art.50 alin.(1) și a art.279 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - *în ipoteza în care activitățile preliminare au fost desfășurate, deoarece acestea au avut loc fără a se respecta obligația de informare*, se reține conform celor precizate anterior că organele de verificare fiscală nu aveau obligația informării contribuabilului cu privire la verificarea prealabilă documentară.

Mai mult, verificarea fiscală prealabilă documentată este activitatea preliminară ce corespunde fazei investigative în care persoana fizică nu

este implicată, are doar scopul de a determina dacă este cazul demarării procedurii administrative de verificare a situației fiscale personale.

În situația în care se decide verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice, conform prevederilor art.138 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoanei fizice verificate i se comunică un aviz de verificare, însoțit de Carta drepturilor și obligațiilor, prin care este informată asupra drepturilor de care beneficiază în cadrul acestei proceduri, cum ar fi: dreptul de a fi înștiințat despre acțiune, dreptul de a solicita amânarea datei de începere, dreptul de a solicita în scris schimbarea locului de desfășurare a verificării, dreptul de a beneficia de asistență juridică și de specialitate, dreptul de a solicita prelungirea termenului de prezentare a informațiilor și înscrisurilor relevante pentru verificare, dreptul de a colabora la stabilirea situației de fapt fiscale și de a numi persoane pentru a furniza informații, dreptul de a cunoaște rezultatele verificării și de a exprima punctul său de vedere cu privire la constatările organului de verificare, dreptul de a contesta actul administrativ fiscal emis, drepturi care nu sunt prevăzute și în cadrul activității preliminare de verificare fiscală prealabilă documentară.

Din documentele aflate la dosar, rezultă că de toate aceste drepturi a beneficiat persoana fizică verificată pe întreaga perioadă în care s-a desfășurat verificarea situației fiscale personale, așa cum de altfel s-a prezentat în detaliu în cuprinsul Raportului de verificare fiscală 000/2019.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestat conform căruia nu i-a fost respectat dreptul la apărare și dreptul de a fi ascultat, organul de soluționare a contestației reține ca dreptul la apărare al persoanei fizice care se încadrează în drepturile fundamentale care fac parte integrantă din principiile generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curtea Europeană de Justiție, nu a fost îngădit întrucât acestea 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 și având posibilitatea de a prezenta documente în sprijinul contestației.

3. În ceea ce privește susținerile contestatarului cu privire la invocarea principiului *“in dubio contra fiscum”* se reține faptul că, în speță, nu este incident acest principiu întrucât se aplică în cazul existenței unor

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

prevederi legale neclare sau contradictorii, prevederi apreciate astfel de organul de soluționare a contestației în situația în care acesta apreciază că nu poate emite o soluție în conformitate cu legea întrucât aceasta este confuză, și nu în cazul în care respectivele prevederi legale nu sunt conforme cu activitatea desfășurată de persoana fizică contestatară, cum este cazul în speță.

Prin urmare, argumentele de natură procedurală, de care persoana fizică contestatară înțelege să se prevaleze, nu conduc la nulitatea Deciziei de impunere nr.000/2019, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

B. 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 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2013-31.12.2013, în condițiile în care nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, urmare verificării situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în perioada 01.01.2013-31.12.2013, a utilizat fonduri în sumă de 0 lei, reprezentând împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, cheltuieli personale de trai, restituire credite bancare, plata impozitelor și taxelor în România și B, restituire împrumuturi de la persoane fizice, comisioane și dobânzi bancare, cheltuieli cu primele de asigurare, cheltuieli cu persoanele aflate în întreținere precum și transferuri familiale, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 0 lei, reprezentând venituri din vânzări imobiliare, venituri din chirii, venituri din salarii, dividende și dobânzi bancare, recuperare sume împrumutate persoanelor fizice, împrumuturi acordate de persoane fizice, lichidare depozite bancare și diminuarea soldurilor conturilor bancare, rezultând astfel o diferență în sumă de 0 lei, reprezentând venituri suplimentare din surse neidentificate.

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, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de 0 lei, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pentru anul fiscal 2013, 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 0 lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de 0 lei, din care dobânzi în sumă de 0 lei și penalități în sumă de 0 lei.

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

"ART.138

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

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

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

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

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

persoana fizică verificată refuză semnarea documentului, se consemnează refuzul de semnare.”

”ART.145 Raportul de verificare

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

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

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

(1) Selectarea metodei indirecte de stabilire a veniturilor care se utilizează în cadrul verificării este de competența organului fiscal.

(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.*

În temeiul acestor prevederi legale se reține că organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale vor examina 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 organele de verificare fiscală pot utiliza metoda sursei și utilizării fondului atunci când se constată că persoana fizică a utilizat fonduri în valoare mai mare decât sursele identificate pentru care se stabilește venitul suplimentar provenit din surse neidentificate ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din surse identificate.

Mai mult, conform prevederilor art.79¹ din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013:

”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.”

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%, emitând 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 a utilizat fonduri în sumă de 0 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 0 lei, rezultând o diferență în sumă de 0 lei, reprezentând venituri suplimentare din surse neidentificate generată de următoarele operațiuni:

a) din operațiuni în numerar efectuate pe teritoriul României:

În perioada analizată persoana fizică verificată a utilizat fonduri în numerar pe teritoriul României în valoare de 0 lei din care:

- suma de 0 lei prin depunere în numerar în conturile bancare din România în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare;

- suma de 0 lei plătite în numerar pentru acordare împrumut debitorilor persoane juridice, pentru plata impozitelor și taxelor locale și pentru plata impozitului aferent înstrăinării unui imobil.

Pentru fondurile utilizate în numerar în sumă totală de 0 lei au fost identificate surse în numerar în sumă totală de 0 lei reprezentând: vânzare de bunuri imobile, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din salarii, venituri din dividende, împrumuturi recuperate de la debitori persoane fizice și juridice, și lichidare solduri conturi.

Astfel, pentru diferența în sumă de 0 lei nu au fost identificate surse de fonduri pe teritoriul României;

b) din operațiuni în numerar efectuate pe teritoriul B:

În perioada analizată persoana fizică verificată a utilizat fonduri în numerar pe teritoriul B în valoare de 0 lei din care:

- suma de 0 lei reprezentând depunere în numerar în conturile bancare din B în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare de plăți;

- suma de 0 lei plătită în numerar pentru restituirea creditelor ipotecare angajate la achiziția bunurilor imobile din B, plata impozitelor și taxelor locale și plata primelor de asigurare pentru imobilele din B.

În perioada 01.01.2013-31.12.2013 persoana fizică verificată nu a înregistrat intrări de fonduri în numerar pe teritoriul B.

Astfel, pentru utilizarea fondurilor în numerar în sumă de 0 lei nu au fost identificate surse de fonduri pe teritoriul B.

În concluzie, pentru anul fiscal 2013, urmare celor prezentate mai sus organele de verificare fiscală au constatat venituri a căror sursă nu a fost identificată în sumă totală de 0 lei (=0 lei+0 lei).

Din analiza constatărilor din raportul de verificare fiscală, precum și a documentelor anexate de contestatar, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. Persoana fizică X a solicitat, referitor la suma de 0 lei (echivalentul sumei de 0 euro), ca utilizarea de fonduri să fie inclusă și în categoria surselor de fonduri, deoarece reprezintă retrageri de numerar din conturile bancare din România, iar valoarea sumelor utilizate în scopurile sale personale este excesivă. Organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Astfel, în perioada analizată persoana fizică verificată a utilizat fonduri în numerar pe teritoriul României în valoare de 0 lei din care:

- cu suma de 0 lei a alimentat conturile bancare din România în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare;

- cu suma de 0 lei a acordat împrumuturi și a achitat impozite în cuantumul și cu destinația prezentate la pag.89 din raportul de verificare fiscală.

Pentru fondurile utilizate în numerar în suma totală de 0 lei au fost identificate surse în numerar în suma totală de 0 lei, așa cum sunt descrise la pag.153 din raportul de verificare fiscală, iar pentru diferența în suma de 0 lei nu au fost identificate surse de fonduri pe teritoriul României.

- suma de 0 lei (echivalentul a 0 euro) a fost stabilită în baza înregistrărilor privind plățile reflectate în extrasele conturilor bancare deținute de persoana fizică în România, extrase pe care însuși acesta le-a prezentat organului de verificare fiscală;

- operațiunile de plată înregistrate în extrasele conturilor bancare, din punctul de vedere al metodei sursei și utilizării fondurilor sunt utilizări de fonduri din disponibilul existent în bancă ale cărei surse sunt cunoscute, fiind reflectate în creditul contului deținut de persoana fizică.

Așadar suma de 0 lei obținută în numerar pe teritoriul României a fost utilizată pentru alimentarea conturilor bancare ale persoanei fizice, din care ulterior au fost efectuate extrageri pentru nevoi personale. Deci,

aceasta suma a fost considerată odată ca sursa de fonduri pentru alimentarea conturilor și ulterior ca suma utilizată pentru nevoi personale.

- încadrarea sumei în cauză la categoria sumelor utilizate de persoana fizică verificată în scopurile sale personale cât și a familiei sale s-a efectuat având în vedere frecvența retragerilor (lunar, cu excepția lunilor februarie, septembrie și decembrie), cuantumul fiecărei retrageri (între 0 euro și 0 euro pe retragere), coroborate cu răspunsurile oferite la întrebările privind operațiunile cu numerar pe teritoriul României. Respectiv, la întrebarea *"Precizați scopul acumulării de fonduri în numerar (cash) pe teritoriul României în anul 2013 supus verificării fiscale 2013, atât în lei cât și valută?"*, persoana fizică verificată a răspuns ca, *"În scopul asigurării unui trai decent, mie și familiei mele. Parte din aceste sume au fost folosite și pentru plasamente și investiții pe termen scurt."*

Din documentele și informațiile prezentate de persoana fizică verificată pe tot parcursul verificării, organele de verificare fiscală au constatat că în perioada 01.01.2013-31.12.2013 persoana fizică X nu a utilizat sume în numerar pentru efectuarea de plasamente și investiții pe termen scurt, drept pentru care întreaga sumă a fost inclusă în categoria utilizărilor de fonduri de natura cheltuielilor personale de trai cu sursă cunoscută, respectiv disponibilul existent în conturile bancare deținute de persoana fizică verificată în România. Faptul că, nici din extrasele conturilor bancare din România prezentate, și nici din documentele pentru plățile efectuate în numerar la purtător (cash) nu s-au identificat plăți efectuate pentru asigurarea nevoilor curente de trai (alimente, obiecte de îmbrăcăminte, servicii și orice alte bunuri) destinate asigurării traiului decent al persoanei fizice verificate și familiei sale după cum a afirmat acesta, confirmă corecta încadrare efectuată de organele de verificare fiscală.

Astfel, solicitarea persoanei fizice X ca această utilizare de fonduri să fie inclusă și în categoria surselor de fonduri este un non-sens economic și matematic, întrucât, așa cum s-a prezentat mai sus plățile în cauză au fost efectuate din disponibilul existent în conturile bancare ale căror surse sunt cunoscute (o utilizare nu poate fi propria sa sursă, o plată nu poate fi propria sa încasare, debitul nu poate fi propriul său credit), iar solicitarea contestatarului contrazice propriile afirmații prezentate în Nota explicativă nr.00, anterior citată.

În aceste condiții, se reține că, argumentele persoanei fizice X cu privire la încadrarea sumei de 0 lei (echivalentul a 0 euro) ca sursa de

fonduri nu sunt de natura a modifica constatarile organelor de verificare fiscala.

2. Referitor la suma de 0 lei provenita din restituirile de imprumuturi de la A, persoana fizică X solicită recunoașterea ca sursă de fonduri în numerar a acestei sume, pe care afirmă că a încasat-o în numerar de la împrumutat, conform înscrisului Dispoziție de plată nr. 000/2013, anexat în copie conformă la contestație.

Organul de solutionare a contestatiei reține ca, Dispoziția de plată nr. 000/2013 în suma de 0 lei nu a fost prezentata pe durata verificarii fiscale si nici la intalnirea pentru discutia finala, desi a fost mentionata ca fiind anexată.

Mai mult, Dispoziția de plată nu a fost anexată nici la Punctul de vedere preliminar nr.00 și nici la Punctul de vedere exprimat conform adresei reprezentantului legal nr.00/2019, transmis prin poștă și înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. 000/2019, drept pentru care suma de 0 lei nu a fost recunoscută de organele de verificare fiscala ca fiind încasată și nu a fost preluată în calcul ca sursă de fonduri prin încasare în numerar, intrucat la momentul respectiv nu a fost probată cu documente justificative.

La depunerea contestației, persoana fizică X a prezentat, în copie conformă, înscrisul Dispoziție de plată către casierie nr. 000 din 2013, iar potrivit prevederilor art.3.2. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala contestatorul poate depune documente noi pe calea administrativa de atac.

Din analiza documentului prezentat la contestatie se reține că acesta are completate doar următoarele rubrici:

- numele și prenumele beneficiarului sumei - X;
- scopul plății - restituire finanțare;
- semnături indescifrabile la căsuțele destinate conducătorului unității;
- viza de control financiar preventiv și compartimentul financiar contabil,

și nu sunt completate informațiile referitoare la

- unitatea emitentă a dispoziției de plată;
- datele suplimentare privind beneficiarul sumei prevăzute în formularul respectiv pe spatele acestuia, respectiv numele beneficiarului, tipul actului de identitate, seria și numărul acestuia;
- suma primită de beneficiar;

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

- data primirii;
- semnătura beneficiarului;
- datele prevăzute de formular pe spatele acestuia referitoare la casier, respectiv suma plătită de casier, data plății și semnătura casierului unității.

De asemenea, se reține că nu a fost prezentată fila din Registrul de casă al A din 2013 în care ar fi trebuit să se regăsească operată Dispoziția de plată în cauză pe coloana de plăți, în condițiile în care pentru celelalte Dispoziții de plată prezentate au fost atasate și copii ale fișelor registrelor de casă din zilele respective.

Prin urmare, înscrisul prezentat nu îndeplinește cerințele de formă, conținut și înregistrare al documentului financiar contabil tipizat cod 14_4_4, cerințe prevăzute în Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, respectiv:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea partilor care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

În consecința înscrisul prezentat nu poate fi luat considerare la stabilirea stării de fapt fiscale, întrucât nu dovedește prin informațiile furnizate că este o plată efectuată de împrumutatul A în numerar, prin casieria persoanei juridice, și nici că a fost efectiv încasată de persoana

fizica X, intrucat nu a fost identificat prin datele care ar fi trebuit sa fie completate privind numele, actul de identitate și semnătura, de la casiera unității emitente.

3. Referitor la suma de 0 lei, provenită de la A, reprezentand venituri salariale, se retin urmatoarele:

Prin contestația formulată, persoana fizică X solicită recunoașterea ca sursă de fonduri realizată suma de 0 lei reprezentând venituri salariale înscrise în statele de plată ale plătitorului A, și nu doar suma de 0 lei recunoscută de organul de verificare fiscală ca intrări de fonduri în numerar, considerând că întreaga sumă a fost dovedită cu documente justificative, respectiv statele de plată, concluzionând că *"solicitarea de alte documente justificative apare ca nerezonabilă"*.

Astfel, conform Statelor de plată prezentate de persoana fizică verificată și a Declarațiilor depuse la organul fiscal teritorial de către plătitorul venitului, persoanei fizice X i-au fost recunoscute drepturi salariale nete în sumă declarată de 0 lei, organele de verificare fiscală preluand în Metoda sursei și utilizării fondurilor, ca sursă de fonduri în numerar sumele identificate ca fiind încasate în numerar la purtător de persoana fizică verificată de la plătitorul A cu titlul venituri din salarii și asimilate salariilor în valoare totală de 0 lei.

Organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate prezentarea documentelor justificative privind incasarea veniturilor salariale de la angajatorul A, urmare careia aceasta a transmis electronic în 2019 o adresa, înregistrată la DGCVPF sub nr. 000/2019, la care a atașat ca documente justificative Statele de salarii lunare și Dispoziția de plată nr. 000/2013, iar ulterior la discuția finală și Dispozițiile de plată nr.000/2013 și nr.000/2013.

Se retine ca, persoana fizica X, pe parcursul desfășurării verificării situației fiscale personale, a prezentat Dispozitii de plata catre casierie in suma totala de 0 lei (nr.000/2013 in suma de 0 lei, nr.000/2013 in suma de 0 lei si nr.000/2013 in suma de 0 lei).

De asemenea, se retine ca, Statele de salarii, așa cum au fost întocmite de plătitorul de venituri, nu pot constitui un mijloc de probă pe care organul de verificare fiscală să-l poată considera document justificativ suficient pentru recunoașterea și preluarea în Metoda sursei și utilizării fondului ca sursă de fonduri încasate în numerar la purtător a salariilor nete înscrise în acestea, avand in vedere prevederile Ordinului Ministerului Economiei și Finanțelor nr.3512/27.11.2008 privind documentele financiar-

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

contabile utilizate, conform carora statul de salarii servește ca document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților, precum și al contribuțiilor și al altor sume datorate, acesta fiind un document justificativ de înregistrare în contabilitate, care se întocmește lunar și se transmite, printre altele și la casieria plătitorului pentru efectuarea plății drepturilor salariale nete cuvenite lunar așa cum au fost calculate prin statele de salarii aferente lunii de calcul (salariile brute cuvenite-rețineri).

Prin urmare, Statul de salarii lunar este documentul justificativ prin care plătitorul calculează și înregistrează lunar obligația de plată a unui salariu net față de salariații săi, iar pentru salariații săi este documentul care atestă nașterea creanței sale asupra angajatorului său, fiind documentul prin care plătitorul se angajează să plătească un drept salariaților săi.

Astfel, se reține ca, persoana fizică verificată a anexat la Declarația de patrimoniu și venituri doar o Adeverință eliberată sub nr. 000/2018 de angajatorul A care se afla în faliment, semnată de administratorul special, prin care se certifică faptul că persoana fizică X are în societate calitatea de salariat cu contract pe perioadă nedeterminată din 2002 și a prezentat un tabel în care sunt cuprinse, lunar pentru anul 2013, veniturile brute și nete din salarii, deducerile aplicate și impozitul pe venit reținut, în cuantum identic cu sumele declarate în Declarația informativă anuală 205, fără a se prezenta însă și documentele justificative care să ateste că veniturile nete lunare au fost plătite acestuia, respectiv registrul de casa, chitanțe sau dispoziții de plată din casieria societății semnate de primire de persoana fizică verificată, note contabile, fișa cont casa, procese-verbale de compensare, extrase de cont și orice alte documente întocmite, care să ateste încasarea salariului net cuvenit, respectiv venitul anual net din salarii declarat ca realizat în sumă totală de 0 lei.

Persoana fizică verificată avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă, conform art.73 alin.(1) și art.10 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

„ART. 10 Obligația de cooperare (...)

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

Astfel, se retine ca, argumentele prezentate de persoana fizică X în susținerea contestației sale cu privire la încasarea sumei de 0 lei, nesusținute și neprobate cu documente justificative, nu pot fi reținute de organul de soluționare a contestației.

4. Referitor la suma de 0 euro pe care persoana fizică X susține ca a obținut-o prin valorificarea de lingouri și monede din aur, suma care nu a fost preluată de organele de verificare fiscală ca sursă de fonduri, se retin următoarele:

Se retine ca, raportat la documentele și informațiile prezentate de contestatar, acesta a făcut dovada deținerii lingourilor și monedelor, însă acestea nu atestă și încasarea în numerar la purtător, urmare valorificării, a sumei de 0 euro, așa cum a declarat persoana fizică verificată.

În Declarația de patrimoniu și venituri înregistrată de persoana fizică verificată, prin persoana împuternicită la Registratura generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr. 000/2018, persoana fizică X a declarat că, la data de 01.01.2013, deținea pe teritoriul României lingouri de aur și peste 0 monede din aur de 24K dobândite în perioada anilor 1998-2012 prin cumpărare, fără a preciza valoarea de achiziție a acestora, pe care le-a vândut în anul 2013 la valoarea de 0 EUR, însă nu a anexat și documente justificative privind înstrăinarea și încasarea contravalorii bunurilor vândute.

Organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate să prezinte documente justificative privind achiziția și valorificarea lingourilor și a monedelor. Cu adresa înregistrată la Registratura Generală a ANAF sub nr. 0000/2018, și la DGCVPF sub nr. 000/2018, persoana fizică verificată, prin persoana împuternicită a prezentat documente justificative care atestă deținerea dreptului de proprietate asupra bunurilor din categoria lingouri de aur și monezi aur 24K, dar nu și documente justificative privind vânzarea acestora în anul 2013 și încasarea contravalorii prețului de vânzare declarat în sumă de 0 EUR.

Organele de verificare fiscală au formulat o nouă solicitare persoanei fizice verificate pentru a prezenta documentele justificative, însă răspunsul acesteia a fost:

„În cadrul discuțiilor din 2018 v-am declarat ca parte din monede/lingouri le-am valorificat către persoane fizice, inclusiv prin intermediul site-urilor de anunțuri/mica publicitate.

[...]

Apreciez că solicitarea de noi documente, referitoare la vânzarea acestor bunuri, cantitatea și prețul obținut, este o cerere care nu reflectă buna-credință. Cu toate acestea, am solicitat unuia dintre cumpărătorii care a achiziționat mai multe lingouri de aur să confirme, printr-o declarație scrisă, achiziția acestor bunuri și plata prețului. Acesta se află în străinătate până în 2019. Sper să obțin declarația solicitată într-un termen cât mai scurt.”

De asemenea, se reține din Punctul de vedere formulat la constatările parțiale 00 din data de 2019: *„În opinia noastră apare excesivă prezentarea de documente referitoare la încasarea în numerar a contravalorii bunurilor de aur, atâta vreme cât se face dovada dobândirii în mod legitim. Nu în ultimul rând, este eronat a se reține că toate bunurile din aur au fost valorificate. În realitate au fost înstrăinate numai parte din acestea.”*

Ori se reține ca, nici pe parcursul efectuării verificării situației fiscale personale, nici ulterior la discuția finală, prin punctul de vedere exprimat și nici la depunerea contestației, persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative prin care să probeze că în perioada verificată a încasat în numerar suma de 0 euro din vânzarea de lingouri de aur și monezi de 24K.

Potrivit prevederilor art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare *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 scopul determinării unei imagini fidele a situației de fapt fiscală a persoanei fizice verificate.

De asemenea, persoana fizică verificată avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă, conform art.73 alin.(1) și art.10 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentele prezentate de persoana fizică verificată în susținerea contestației sale cu privire la suma de 0 euro de a fi considerată sursă de fonduri realizată în numerar la purtător, intrucat nu au fost susținute și probate cu documente justificative.

5. Referitor la sustinerea persoanei fizice X cu privire la faptul ca organele de verificare fiscala nu au luat in considerare veniturile obtinute in B din cedarea folosintei bunurilor in suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, se retin urmatoarele:

Organele de verificare fiscala au constatat în baza informațiilor și documentelor justificative puse la dispoziție de persoana fizică verificată, că aceasta a utilizat fonduri prin efectuarea de plăți cu numerar la purtător pe teritoriul B în sumă totală de 0 lei, din care:

- suma de 0 lei prin depunere în numerar în conturile bancare din B, în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare;

- suma de 0 lei, plătită în numerar pentru:

- *restituirea de credite ipotecare in B in suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD;

- *plata impozitelor locale in B in suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD;

- *plata prime de asigurare in B in suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD.

Se retine ca, persoana fizică verificată a prezentat documente privind inchirierea proprietatilor detinute în B precizand ca sumele aferente acestor chirii au fost incasate de reprezentantul sau, persoana fizica R și mai apoi transferate în contul bancar al contestatarului.

Din sumele transferate de reprezentantul sau ce reprezintă venituri din chirii, persoana fizica Xa restituit creditele ipotecare angajate la achiziția bunurilor imobile din B, a platit impozite locale pe proprietate și primele de asigurare pentru bunurile imobile din B, în sumă totală de 0 CAD, acestea fiind preluate în metoda sursei si utilizarii fondurilor ca utilizare de fonduri în numerar pentru care nu au fost identificate surse de fonduri.

La solicitările organelor de verificare fiscală, persoana fizică verificată a declarat ca nu a încasat nici o sumă din venitul brut realizat și garanțiile aferente pentru proprietățile respective, ca a declarat cheltuieli cu taxe locale de proprietate și nu plăți făcute din fonduri proprii.

Totodata, persoana fizica verificata a declarat ca plățile taxelor de proprietate si cele privind primele de asigurare au fost plăți bancare reflectate în extrasele de cont si de asemenea ca este posibil ca parte din taxele de proprietate să fi fost achitate de persoana fizica R din încasările din chirii ale imobilelor sau, dupa caz, de ceilalți coproprietari din fonduri proprii.

Astfel, persoana fizica R a semnat contractele de închiriere, a încasat chirii și a făcut plăți în numele proprietarilor, dar nu a existat între persoana fizică X și acesta un contract de reprezentare. (raspunsuri la întrebările din Nota explicativa nr.0).

De asemenea, se reține ca, prin punctul de vedere la constatările parțiale la 2019, contestatarul a declarat: *“Așadar, vă rugăm să rețineți că PFV (persoana fizică verificată) este în imposibilitatea prezentării de documente cu privire la operațiuni de încasări chirii/garanții, câtă vreme aceste operațiuni nu au existat. Vă rugăm să concluzionați că este 0 (zero) sursa fondurilor reprezentând sumele încasate de persoana fizică verificată cu titlu de venituri din cedarea folosinței bunurilor imobile din B.”*,

iar la final, în punctul de vedere exprimat să afirme că: *“aceste fonduri provin din cedarea folosinței bunurilor pe teritoriul B, fiind aferentă cheltuielilor corelative ale activelor generatoare de venituri, astfel că sursa acestora este identificată”* și deasemenea *“...de această colectare, dar și de plata cheltuielilor, ocupându-se dl.R (și/sau ceilalți coproprietari)”*.

Persoana fizica X a prezentat organelor de verificare fiscala contracte de inchiriere pentru 8 din cele 11 imobile la care acesta a fost coproprietar în perioada verificata iar, pe baza acestor contracte organele de verificare fiscala au calculat un venit, brut din chirii în suma totala de 0 CAD, respectiv 0 CAD suma ajustata cu cota de deținere a proprietatilor.

Totodata, persoana fizica X a prezentat organelor de verificare fiscala declarația de impozit pe venit depusa pentru anul 2013 la Agenția de Venituri din B care cuprinde următoarele informații: venituri brute din chirii 0 CAD, venit net din chirii 0 CAD, impozit reținut 0 CAD, impozit de restituit 0 CAD.

Ulterior depunerii declaratiei, autoritatea fiscala B i-a comunicat persoanei fizice X ca în urma verificarii a rezultat ca veniturile din chirii obtinute de acesta sunt în suma de 0 CAD, or în documentul intitulat 2013 Assessment (în original limba engleză, în traducere *Bilanț 2013*), document ce poartă antetul Agenției B pentru Venituri (în original limba engleză *B Revenue Agency*) figurează la rândul 136 suma de 0 CAD cu explicația venituri totale din vânzări-proprietăți amortizabile, alte proprietăți (în original limba engleză *total proceeds of disposition – real estate, depreciable property, and other properties*), reprezentând exact cota-parte (50%) cuvenită persoanei fizice verificate din valoarea totală de 0 CAD realizată din vânzarea imobilului din B prezentată în detaliu la subcap. 3.2.A al raportului de verificare fiscală. În Bilanțul pe 2013 din 22

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

septembrie 2014 venitul brut din chirii figurează la rândul 160 cu suma de 0 CAD.

Se reține că persoana fizică X, coproprietar al imobilelor din B a fost parte activă în aceste operațiuni, iar situația sa financiară nu a fost afectată de fluxurile de numerar ce au loc cu ocazia închirierii proprietăților pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind încasarea venitului brut din chirii de la chiriași, și nici a garanțiilor prevăzute în contractele de închiriere prezentate organului fiscal.

Referitor la susținerea contestatarului cu privire la faptul că plățile aferente proprietăților deținute de soția sa ca și rate la credite, impozite și taxe locale, prime de asigurare au fost preluate ca utilizări în metoda sursei și utilizării fondului la stabilirea situației sale financiare personale.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale a persoanei fizice verificate, prin adresa nr.000/2020, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de verificare fiscală să precizeze care au fost motivele pentru care organele de verificare fiscală nu au ținut cont de documentele transmise de autoritatea fiscală din B, având în vedere că acestea cuprind veniturile declarate de persoana fizică verificată pentru care a plătit impozit pe venit aferent.

Prin adresa nr.000/2020, organele de verificare fiscală precizează:

„Încadrarea pe categorii a tuturor sumelor aferente operațiunilor efectuate de persoana fizică verificată pe teritoriul B s-a efectuat în baza informațiilor din documentele justificative puse la dispoziție exclusiv de acesta, a informațiilor din Declarația de patrimoniu și venituri și din explicațiile oferite în răspunsurile la Notele explicative nr.0, 0, 0 și 0, așa cum în detaliu s-a prezentat la cap. III și IV din Raportul de verificare fiscală nr. 000/2019.” și întrucât nu au fost prezentate toate contractele de închiriere ncheiate pentru bunurile imobile deținute în coproprietate în B, și nici o situație sau evidență, organele de verificare fiscală nu au putut stabili cu exactitate structura/componenta/sursele veniturilor din chirii la nivelul declarat de 0 CAD.

Modalitatea și documentele justificative în baza cărora organele de verificare fiscală au stabilit sumele de: 0 CAD reprezentând rate credit, 0 CAD impozite locale și 0 CAD prime de asigurare este prezentată în detaliu în raportul de verificare fiscală în Cap. III, subcapitolele 3.2. B, 3.2.C și 3.2.D.

În baza informațiilor din extrasele de cont prezentate de contestatar, organele de verificare fiscală au întocmit anexa nr.34 din care rezultă că persoana fizică X a plătit următoarele:

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

- rate credit ipotecar în sumă de 0 CAD
- impozite locale în sumă de 0 CAD
- prime de asigurare în sumă de 0 CAD.

Organele de verificare fiscală au identificat ca plăți efectuate cert (prin transfer bancar prezentate în anexa nr. 36 la Raportul de verificare fiscală contestat) în vederea restituirii creditului angajat de persoana fizică X împreună cu soția sa P (cota parte 50% pentru fiecare cumpărător) la achiziția imobilului din B, către creditorul Bank, suma totală de 0 CAD (plăți principale și dobânzi), suma de 0 CAD reprezentând impozite locale și suma de 0 CAD reprezentând prime de asigurare.

Suma plătită prin transfer bancar din contul comun al soților Prisecariu pentru creditul ipotecar contractat la achiziția imobilului deținut în comun în cote egale s-a distribuit în mod egal pentru stingerea obligațiilor contractuale, considerându-se:

- suma de 0 \$ CAD plată efectuată prin transfer bancar în contul ratelor ipotecare, 0 CAD în contul impozitelor locale și 0 CAD în contul primelor de asigurare datorate de persoana fizică X,

- suma de 0 \$ CAD plată efectuată prin transfer bancar în contul ratelor ipotecare, 0 CAD în contul impozitelor locale și 0 CAD în contul primelor de asigurare datorate de persoana fizică P.

Astfel, urmare analizării documentelor prezentare de persoana fizică verificată, corelate cu răspunsurile acestuia la întrebările din Nota explicativă nr. 0 (așa cum în detaliu este prezentat la subcap. 3.2.B, 3.2. C și 3.2. D din Raportul de verificare fiscală contestat) și punctul de vedere formulat la Constatările parțiale la 2019 privind tranzacțiile din B, din suma totală achitată de toți coproprietarii în valoare de 0 \$ CAD s-a atribuit ca fiind achitată de persoana fizică X suma de 0 \$ CAD stabilită funcție de cota-parte de deținere a fiecărui imobil în cauză (inclusiv pentru imobilul deținut împreună cu soția sa, P), așa cum în detaliu este prezentat în anexa nr. 34.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentele prezentate de persoana fizică verificată în susținerea contestației sale cu privire la suma de 0 CAD reprezentând venituri din cedarea folosinței bunurilor în B, ca surse de fonduri și nici susținerea conform căreia cheltuielile soției sale au fost incluse ca utilizări de fonduri în metoda sursei și utilizării fondului pentru persoana fizică X.

6. Referitor la sustinerea contestatarului de a prelua ca utilizari in metoda sursei si utilizarii fondului a 1/2 din platile facute pentru cheltuielile comune ale sale si ale sotiei sale, respectiv :

a) suma de 0 lei, aferentă rambursărilor/plăților efectuate prin transfer bancar către banca reprezentand rambursare credit, pentru care persoana fizică X solicită reducerea utilizării de fonduri la 1/2 din totalul sumei plătite creditorului bancar, respectiv până la concurența valorii de 0 lei, argumentând că acordarea și rambursarea creditului sunt operațiuni realizate în beneficiul/sarcina ambilor soți.

În Declarația de patrimoniu și venituri înregistrată de persoana fizică verificată la Registratura generală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.000/.2018, persoana fizica X a declarat ca la data de 01.01.2013, deținea pe teritoriul României o datorie de 0 EUR la creditor urmare unui împrumut în valoarea de 0 EUR, pentru care în cursul anului 2013 a efectuat restituiri în sumă totală de 0 EUR-rate principal.

Persoana fizică X a anexat la Declarația de patrimoniu și venituri Contractul de credit de consum nr.000/000/2008 și planul de rambursare pe perioada 2008-2038 din care rezultă faptul ca persoana fizica X a împrumutat suma de 0 EUR, reprezentand credit de nevoi personale cu garanție reală imobiliară de la creditor în anul 2008, pe o perioadă de 360 de luni, persoana fizica P, soția persoanei fizice verificate, semnand contractul în calitate de garant fidejutor.

Din extrasele contului bancar IBAN deținut de persoana fizica X la banca prezentate, organele de verificare fiscală au constatat ca persoana fizică verificată a efectuat plăți prin transfer bancar către creditorul banca în sumă totală de **0 EUR**, în echivalent lei **0**, cu titlu de restituire credit.

Astfel, urmare analizei efectuate asupra informațiilor din extrasele conturilor bancare din Romania, extrase prezentate de însăși persoana fizică verificată, **s-a constatat că, pentru plata sumei totale de 0 lei s-au utilizat doar fondurile disponibile** (sumele disponibile existente/înscrise în creditul contului bancar în cauză) **în contul bancar IBAN din România ce aparțin în exclusivitate domnului X**, așa cum în detaliu este prezentat și în anexele 22, 23, 24 și 53 la Raportul de verificare fiscală contestat. **Plățile efectuate la ordinul domnului X se regăsesc în totalitate operate în debitul contului bancar în cauză ce îi aparține acestuia.**

Întrucât, **din probele existente la dosarul cauzei nu s-a putut stabili fără nici o rezervă/un dubiu că sumele au fost achitate exclusiv**

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

de domnul X din fondurile sale proprii, conform prevederilor legale organul de verificare a transmis persoanei verificate Nota explicativă nr. 0, în care prin întrebarea 10 au fost solicitate informații și documente suplimentare privind impozitele și taxele locale achitate. În răspunsul oferit la Nota explicativă nr. 0, pentru suma totală de 0 lei în legătură cu care organul de verificare fiscală nu a deținut probe suficiente pentru a stabili fără nici o rezervă/un dubiu că sumele au fost achitate exclusiv de domnul X din fondurile sale proprii, **s-a acceptat afirmația domnului X conform căruia soția sa P a contribuit cu 50% la plata impozitelor și taxelor locale** aferente imobilelor deținute în România, **corelat cu faptul că doamna P este înscrisă ca plătitor pe chitanțe alături de soțul acesteia**. Drept urmare celor prezentate, 50% din suma achitată în numerar cu titlu de impozite și taxe locale aferente imobilelor deținute în România în comun cu doamna P în cote egale de deținere, conform actelor de proprietate existente la dosarul cauzei, anexate la Declarația de patrimoniu și venituri, respectiv suma de 0 lei a fost alocată ca fiind achitată de domnul X din fondurile sale proprii, fiind preluată în metodă ca utilizare de fonduri.

În concluzie, plățile/utilizările de fonduri pentru stingerea obligațiilor comune ale soților au fost alocate nu în funcție de destinație și simpla deținere a obligației comune ci în funcție de deținătorul fondului din care s-a efectuat plata dovedit fără nici o rezervă cu documente justificative, precum și informații și argumente pertinente, verificabile, confirmate de mijloacele de probă administrate de organul de verificare fiscală pentru cazul în speță.

În aceste condiții, argumentele prezentate de persoana fizică verificată în susținerea contestației sale cu privire la suma de 0 lei, nu sunt în măsură să modifice constatările organului de verificare fiscală.

b) suma de 0 lei compusa din cheltuieli de intretinere si plati catre societatile de prestari servicii in constructii pentru apartamentele detinute in comun de sotii X si P, incluse de organele de verificare fiscala în categoria cheltuielilor personale de trai, persoana fizică verificată solicită reducerea utilizării de fonduri la 1/2 din totalul sumei plătite pentru apartamentele deținute în comun cu soția acestuia (cota de deținere 50% pentru fiecare), respectiv până la concurența valorii de 0 lei, argumentând cu faptul că plata cheltuielilor de întreținere și plățile către societăți în construcții sunt operațiuni aferente proprietăților deținute în comun.

Urmare analizei efectuate asupra informațiilor din extrasele conturilor bancare din Romania, prezentate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscala au constatat că pentru plata sumei totale de 0 lei s-au utilizat doar fondurile disponibile în conturile bancare din România ce aparțin în exclusivitate persoanei fizice X, persoana fizica P neobtinand venituri în Romania.

Astfel, se retine ca plățile/utilizările de fonduri pentru stingerea obligațiilor comune ale soților au fost alocate nu în funcție de destinație și simpla deținere a obligației comune ci în funcție de deținătorul contului din care s-a efectuat plata dovedit fără nici o rezervă cu documente justificative, precum și informații și argumente pertinente, verificabile, confirmate de mijloacele de probă administrate de organul de verificare fiscală pentru cazul în speța.

c) suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, reprezentand cheltuieli personale de trai nete ale sotiei sale, incadrata de organele de verificare fiscala la transferuri familiale.

Conform extraselor de cont, operatiunile la care se refera persoana fizica X sunt transferuri bancare din fondurile disponibile din contul bancar IBAN deținut de persoana fizică verificată în România, în doua dintre conturile bancare deținute în B.

Se retine ca, suma de 0 lei se regăsește atât ca ieșire de fonduri în tabelul de ieșiri de fonduri din conturile bancare din România, sub denumirea de "*transfer personal extern X*", cât și ca intrare de fonduri în tabelul de intrări de fonduri în conturi bancare din B "*transfer bancar din România CAD*", sume ce se anulează reciproc pe total analiză conturi bancare, și cum în metodă se preiau creșterile sau descreșterile de patrimoniu, transferul bancar între România și B nu apare evidențiat în mod expres nici ca ieșire de fonduri bancare din România (plăți) și nici ca intrare de fonduri bancare în B (încasări) cu aceeași sumă.

De asemenea, se retine ca organele de verificare fiscala au reflectat corect situația fiscală personală a persoanei fizice verificate, în sensul că, în baza documentelor bancare prezentate de acesta, s-a constatat că plăți efectuate din cele doua conturi bancare deținute în B, au avut ca surse fondurile disponibile din contul bancar deținut de persoana fizică verificată în România, în limita sumei de 0 lei, transferate conform înregistrărilor bancare din Raportul de verificare fiscală, și nicidecum surse de fonduri din B. Astfel, pentru efectuarea de plăți B în sumă de 0 lei persoana fizică verificată nu a avut surse de fonduri bancare B, drept pentru care, prin

transferurile bancare în cauză, a utilizat surse de fonduri bancare românești cunoscute, așa cum rezultă din înregistrările reflectate în creditul contului bancar drept pentru care în metodă, plățile bancare din B au fost recunoscute ca fiind efectuate din surse de fonduri bancare cunoscute, neconstituind bază de impozitare.

d) suma de 0 CAD platita pentru persoana fizica P din totalul de 0 CAD reprezentand impozite achitate autoritatilor fiscale din B.

Din analiza informațiilor din extrasele contului nr.000 deținut în comun la banca din B de soții X și P, coroborate cu răspunsurile formulate de persoana fizică verificată la întrebările adresate de organele de verificare fiscală, acestea au identificat și încadrat plăți, la categoria utilizări de fonduri în B de către persoana fizică verificată.

Potrivit prevederilor art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare *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 scopul determinării unei imagini fidele a situației de fapt fiscală a persoanei fizice verificate.

Pentru clarificarea celor susținute de persoana fizica X, organele de verificare fiscală au solicitat acesteia documente justificative cu privire la impozitele fiscale identificate ca fiind achitate prin transfer bancar autorităților fiscale din B și suma declarată ca fiind datorată și achitată în avans în cursul anului 2013 în sumă de 0 CAD.

Persoana fizica verificata a declarat ca platile s-au facut din conturile comune ale familiei iar impozitele platite sunt aferente veniturilor declarate in Declaratia nr.201, suma de 0 CAD reprezentand impozite percepute de Guvernul B pentru veniturile soției, rezident B, care nu face obiectul controlului.

e) suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, platiti sub forma de comisioane pentru sotia sa.

Urmare informațiilor și argumentelor prezentate în punctul de vedere exprimat, așa cum în detaliu se prezintă în Capitolul IV *Discuția finală* subcap. 2.E.E3 din Raportul de verificare fiscală, cheltuielile efectuate cu plata comisioanelor bancare din contul deținut în comun de soții X și P, se alocă soților raportat la categoria plăților, astfel:

- comisioane nete în valoare de 0 lei (echivalentul a 0 \$ CAD reprezintă cheltuiala cu comisioanele bancare atribuite persoanei fizice verificate;

-comisioane în valoare de 0 lei/0 \$ CAD ca fiind cheltuială cu comisioanele bancare atribuite persoanei fizice P.

Se retine, din constatarile Raportului de verificare fiscala si din extrasele de cont prezentate de persoana fizica verificata, anexate la dosarul cauzei, ca, au fost identificate operatiuni de plati de natura comisiunelor datorate institutiilor bancare pentru serviciile financiare prestate de acestea, ce au fost atribuite celor două persoane fizice, funcție de plățile pe care le-a efectuat fiecare, din contul comun, prin urmare afirmatia contestatului nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

f) suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, reprezentand contributia sotiei la scolarizarea copilului.

Din constatarile Raportului de verificare fiscala se retine ca, s-au efectuat cheltuieli cu întreținerea copilului care au avut la baza transferurile bancare identificate urmare analizării platilor din conturile de disponibilități deținute în B de persoana fizica verificata, conturi puse la dispoziția organului de verificare fiscală de acesta. Organele de verificare fiscala au constatat în anexa nr. 63 la Raportul de verificare fiscala valoarea totală a platilor efectuate de persoana fizica verificata in ceea ce priveste aceste cheltuieli in suma de 0 CAD.

g) suma de 0 CAD reprezentand acoperirea soldului negativ al cardului sotiei sale.

Referitor la cele două operațiuni de plată în sumă totală de 0 CAD efectuate prin contul deschis la banca din B ce aparține persoanei fizice X se retine ca, urmare analizei efectuate de organele de verificare fiscala asupra informațiilor din extrasele conturilor bancare din B, extrase prezentate de persoana fizică verificată, s-a constatat ca cele două operațiuni de plată în sumă totală de 0 CAD (în 2013 suma de 0 CAD și în data de 2013 suma de 0 CAD) operate din contul bancar deținut de persoana fizică verificată la banca din B, funcție de informațiile din extrasele conturilor în cauză, coroborate cu precizarile facute de contestatar reprezinta plată "*sold credit card P*", fiind incadrate ca utilizări de fonduri de natura transferurilor familiale.

Astfel, plățile/utilizările de fonduri pentru stingerea obligației soției au fost alocate în funcție de deținătorul fondului din care s-a efectuat plata dovedit fără nici o rezervă cu documente justificative, precum și informații și argumente pertinente, verificabile, confirmate de mijloacele de probă administrate de organul de verificare fiscală pentru cazul în speță.

h) suma de 0 lei, echivalentul a 0 CAD reprezentand un imprumut pe care sotia sa l-a acordat persoanei fizice Z, sunt aferente platilor efectuate prin transfer bancar pe teritoriul B si fac parte din categoria „transferuri familiale”.

Prin aceste capete de cerere, similar ca în cazurile prezentate anterior, persoana fizică X solicită reducerea utilizării de fonduri B, concomitent cu creșterea surselor identificate de fonduri B disponibile cu aceeași sumă, argumentând în principal cu faptul că plățile au fost efectuate de soție din fondurile sale proprii, că reprezintă contribuția soției la suportarea cheltuielilor comune sau sunt plăți aferente cheltuielilor efectuate în interesul personal al soției persoanei fizice verificate.

Astfel, în conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, potrivit cărora, 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 retine ca, pentru conturile bancare deținute în comun atât de persoana fizică verificată cât și de soția acestuia, cu drepturi depline, de efectuare atât de plăți și încasări prin transfer bancar, cât și retrageri și depuneri de numerar, așa cum sunt ele evidențiate în creditul (intrările/încasările, existentul disponibil) și respectiv debitul (ieșirile/plățile) contului în cauză, organele de verificare fiscală au procedat la

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

identificarea utilizărilor de fonduri și a fondurilor disponibile provenite din surse identificate pentru fiecare deținător în parte, respectiv atât pentru persoana fizică X cât și pentru persoana fizică P, pentru determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate, cu referire la baza impozabilă aferentă veniturilor realizate din străinătate de natura dobânzilor bancare și a veniturilor realizate din cedarea folosinței bunurilor imobile din străinătate.

În ceea ce privește plățile efectuate prin transfer bancar ce fac parte din categoria utilizărilor de fonduri, acestea sunt aferente plăților efectuate prin transfer bancar pe teritoriul B, ce fac parte din categoria operațiunilor efectuate cu denumirea generică dată de organele de verificare fiscală "transferuri familiale".

Astfel, din analiza informațiilor din extrasele contului 000 deținut în comun la banca din B de soții X și P, coroborate cu documentele justificative puse la dispoziție exclusiv de persoana fizică verificată și răspunsurile formulate de persoana fizică verificată la întrebările din Notele explicative nr. 2, 3 și 4, organele de verificare fiscală au identificat operațiunile financiare de natura încasărilor efectuate din fondurile proprii ale persoanei fizice P, precum și operațiunile financiare de natura plăților efectuate în scop personal al acesteia, la care se adaugă două operațiuni de plată în sumă totală de 0 \$ CAD efectuate prin contul deschis la banca din B ce aparține persoanei fizice X.

Diferența negativă dintre total operațiuni de natura încasărilor și total operațiuni de natura plăților, atribuite persoanei fizice P în sumă de 0 CAD și detaliate mai sus, au următoarea componență:

a) incasari P în sumă de 0 CAD:

- 0 CAD venit din chirii;
- 0 CAD alte venituri;
- 0 CAD împrumut;
- 0 CAD transfer bancar

b) plăți P în sumă de 0 CAD:

- 0 CAD asigurare imobile proprietate personală;
- 0 CAD cheltuieli asigurare împrumut;
- 0 CAD cheltuială personală;
- 0 CAD credit Toyota;
- 0 CAD împrumut;
- 0 CAD taxe proprietate personală;
- 0 CAD transfer bancar;

- 0 CAD cheltuieli personale;
- 0 CAD cota parte $\frac{1}{2}$ din asigurare proprietate comună;
- 0 CAD cota parte $\frac{1}{2}$ din împrumut proprietate comună;
- 0 CAD cota parte $\frac{1}{2}$ din taxe proprietate comună;
- 0 CAD urmare discuției finale impozite fiscale plătite autorităților fiscale din B;
- 0 CAD urmare discuției finale împrumut acordat lui Z în nume personal;
- 0 CAD urmare discuției finale cota parte $\frac{1}{2}$ din cheltuieli efectuate cu persoanele aflate în întreținere în B;
- 0 CAD urmare discuției finale comisioane bancare cont comun;
- 0 CAD urmare discuției finale cota parte cheltuieli personale pentru proprietatea comună din B;
- 0 CAD închidere sold cont negativ;

Astfel, organele de verificare fiscală au procedat corect prin preluarea diferenței de 0 CAD în metodă la utilizări de fonduri de natura transferurilor familiale din surse de fonduri bancare identificate.

Persoana fizică X a creat premisele false, contrare documentelor justificative prezentate de acesta, de constituire cu aceeași sumă de fonduri disponibile provenite din surse bancare identificate tocmai pentru a fi preluate în metodă și care să constituie sursă pentru operațiunile de plăți cu numerar pe teritoriul B pentru care nu au fost identificate surse de fonduri disponibile în numerar. Nu se poate accepta ca o utilizare de fonduri bancare, respectiv o plată efectuată prin transfer bancar, pentru achitarea unui cheltuieli (destinatar/beneficiar final al plății) să fie transformată artificial în sursă de fonduri pentru operațiunile de plată cu numerar la purtător efectuate (către alți destinatari/beneficiari finali) de persoana fizică verificată pentru care acesta nu a prezentat nici un document justificativ prin care să demonstreze că deținea la purtător suma în numerar necesară/suficientă în B. Cu atât mai mult cu cât, în baza documentelor bancare puse la dispoziție de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au stabilit cu certitudine că riscul de nedeclarare provine exclusiv din operațiuni efectuate cu numerar la purtător (cash) și nicidecum din operațiuni efectuate prin transfer bancar.

Urmare analizei efectuate, organul de soluționare a contestației reține ca:

-operațiunile financiare de natura încasărilor aparținând persoanei fizice P, sunt în sumă totală de 0 CAD, așa cum apar înregistrate în creditul contului bancar;

Astfel, susținerea contestatarului cu privire la faptul ca organele de verificare fiscala nu au luat in considerare ca persoana fizica P a mai obtinut si alte venituri in afara celor ce se regasesc in contul bancar comun, nu este justificata, deoarece:

-plățile în sumă totală de 0 CAD sunt efectuate exclusiv din contul bancar comun, așa cum sunt înregistrate în debitul contului pus la dispoziția organelor de verificare fiscală de persoana fizică verificată;

-plățile au avut ca sursă disponibilul existent la momentul plăților în contul bancar comun, așa cum sunt înregistrate în creditul contului pus la dispoziția organelor de verificare fiscală însăși de persoana fizică verificată;

-din analiza informațiilor înregistrate în creditul contului bancar comun, au fost identificate încasări prin transfer bancar în sumă totală de 0 CAD, din surse aparținând persoanei fizice P;

-operațiunile financiare de natura plăților aparținând persoanei fizice P, sunt în sumă totală de 0 CAD, așa cum apar înregistrate în debitul contului bancar.

Rezulta ca persoana fizica P a efectuat din contul comun plăți mai mari decât aportul de încasări adus în creditul contului comun în cauză, respectiv cu suma de 0 CAD.

Întrucât plățile atribuite persoanei fizice P au fost efectuate din disponibilul existent în creditul contului comun, rezultă că excedentul de plăți în valoare de 0 CAD au fost efectuate din fondurile disponibile aparținând persoanei fizice X.

Deasemenea, dacă analizăm cheltuielile comune ale familiei, acestea sunt în suma de 0 lei, iar veniturile comune sunt în suma de 0 lei, rezultand un deficit de fonduri de 0 lei.

Se reține ca sumele reprezentând cheltuielile cu scolarizarea copilului în suma de 0 CAD (echivalent în lei 0), cota parte aferenta cheltuielilor cu reparatiile la imobilele detinute în comun de sotii X și P în suma de 0 CAD (echivalent în lei 0), precum și comisioanele atribuite operatiunilor efectuate de persoana fizica P în suma de 0 CAD (echivalent în lei 0), împrumutul acordat persoanei fizice Z în suma de 0 CAD (echivalent în lei 0), impozite și taxe locale achitate în B pentru persoana fizica P în suma de 0 CAD (echivalent în lei 0) au fost preluate în metoda sursei și utilizarii fondului ca transferuri familiale, având în vedere ca

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

persoana fizica P a cheltuit din contul comun suma de 0 CAD peste veniturile incasate de aceasta.

În ceea ce privește susținerea contestatarului că organele de verificare fiscală au stabilit, pentru veniturile din B, o nouă baza de impozitare și un nou impozit, în sumă de 0 lei, fără a ține cont de informațiile, documentele, clarificările furnizate și nici de reglementările referitoare la evitarea dublei impuneri deși a probat, cu documente, că a achitat în B impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, se reține că, organele de verificare fiscală nu au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor pentru imobilele din B ci, impozit pe veniturile din surse neidentificate, pentru valoarea fondurilor utilizate pentru care nu s-au identificat fonduri declarate și care se datorează în România având în vedere că persoana fizică X este rezident al statului român.

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 **0 lei reprezentând impozit pe venit**.

În ceea ce privește argumentul cu privire la faptul ca organele de verificare fiscală au constatat *"contrar realității, că aș realizat transferuri bancare cu o valoare mai mare decât totalul disponibilului. Această inexactitate relevă caracterul nereal al utilizărilor bancare, cel puțin pentru suma de de 0 lei."*, se reține că:

a) Suma de 0 lei/0 \$ CAD:

- este un **transfer bancar din fondurile disponibile din contul bancar** deținut de persoana fizică verificată în România, **în conturile bancare deținute în B**, așa cum în detaliu se prezintă în anexele 43, 22, 23, 28, 29, 30 și 31 la Raportul de verificare fiscală contestat,

- **suma de 0 lei se regăsește atât ca ieșire de fonduri** în tabelul de ieșiri de fonduri din conturi bancare **din România** de la subcap. 3.4.A *Conturi bancare deținute la instituții bancare din România* sub denumirea de *"transfer personal extern X"*, **cât și ca intrare de fonduri** în tabelul de

intrări de fonduri (pag. 40 din Raportul de verificare fiscală contestat) în conturi bancare din **B** de la subcap. 3.4.B Conturi bancare deținute la instituții bancare din B sub denumirea "*transfer bancar din România cont*", **sume ce se anulează reciproc pe total analiză conturi bancare**, și cum în metodă se preiau creșterile sau descreșterile de patrimoniu, transferul bancar între România și B nu apare evidențiat în mod expres nici ca ieșire de fonduri bancare din România (plăți) și nici ca intrare de fonduri bancare în B (încasări) cu aceeași sumă,

- este reflectată corect situația fiscală personală a persoanei fizice verificate, în sensul că, în baza documentelor bancare prezentate de acesta, s-a constatat cu certitudine că plăți efectuate din conturile bancare deținute în B, au ca surse fondurile disponibile din contul bancar deținut de persoana fizică verificată în România în limita sumei de **0 lei** transferate conform înregistrărilor bancare, și nicidecum surse de fonduri B, în condițiile în care persoana fizică verificată nu a avut surse de fonduri bancare din B, iar prin transferurile bancare în cauză, a utilizat surse de fonduri bancare românești cunoscute, așa cum rezultă din înregistrările reflectate în creditul contului bancar, fapt pentru care în metodă, plățile bancare canadiene au fost recunoscute ca fiind efectuate din surse de fonduri bancare cunoscute, și nu au constituit bază de impozitare;

b) Suma de 0 lei/0 \$ CAD

- este suma în numerar la purtător (cash) cu care persoana fizică verificată, în data de 2013 (anexa nr. 68 la Raportul de verificare fiscală contestat), a suplimentat/depus în contul bancar deținut de acesta la banca din B, pentru efectuarea de plăți bancare B, așa cum sunt operațiunile reflectate în extrasele conturilor bancare din B, puse la dispoziția organului de verificare de însăși persoana fizică verificată,

- așa cum în detaliu s-a prezentat la subcap. 3.11.B.B2, cap. IV Discuția finală pct. 2 lit. B1 paragraf c) și lit. M, suma de 0 lei (echivalentul a 0 \$ CAD), depusă în numerar în conturilor bancare din B în vederea suplimentării veniturilor bancare disponibile pentru efectuarea de operațiuni bancare, nu provine din fonduri realizate în numerar pe teritoriul B din surse identificate, fiind parte componentă a bazei de impozitare stabilită conform Deciziei de impunere contestate,

- este reflectată corect situația fiscală personală a persoanei fizice verificate, în sensul că, în baza documentelor bancare prezentate de acesta, s-a constatat cu certitudine că plăți efectuate din conturile bancare deținute în B persoana fizică verificată au avut ca sursă depunerile de

numerar (cash) efectuate de persoana fizică verificată, pentru care acesta nu a dovedit cu probe că a obținut fonduri în numerar la purtător (cash) pe teritoriul B.

În concluzie, argumentele prezentate de persoana fizică verificată în susținerea contestației sale cu privire la suma totală de 0 \$ CAD/0 lei, nu sunt în măsură să modifice constatările organului de verificare fiscală, drept pentru care propunem respingerea contestației ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Referitor la **accesoriile în sumă de 0 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 lei, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 0 lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

2. Referitor la impozitul pentru veniturile din investiții realizate în străinătate de natura dobanzilor în sumă de 0 lei și accesoriiile aferente în suma de 0 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr.000/2019, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente anului 2013, în condițiile în care persoana fizică nu face dovada platii acestei sume în B.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019 au fost stabilite în sarcina persoanei fizice X obligații fiscale în sumă de 0 lei, reprezentând impozit pe dobanzile obținute în B în sumă de 0 lei.

Deși persoana fizică X contestă suma de 0 lei stabilită drept impozit pe venituri din dobanzi și susține că a achitat suma de 0 lei (reprezentând

impozit de 25% asupra veniturilor din dobanzi obtinute), acesta nu a prezentat dovada platii acestei sume.

Având în vedere cele constatate, organele de verificare fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice X o sumă de 0 lei reprezentând impozit pe veniturile din dobanzi și accesorii aferente în sumă de 0 lei, conform prevederilor art. 41 lit. d) coroborat cu art. 9, art. 67 alin. (2) și art. 91 alin. (5) din Codul Fiscal, calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 16% la veniturile impozabile realizate din B.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.65 alin.(1) lit.b) si art.67 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completa-rile ulterioare, astfel:

“Art. 65

(1) Veniturile din investiții cuprind:

b) venituri impozabile din dobânzi;

Art. 67

(2) Veniturile sub formă de dobânzi realizate începând cu 1 iulie 2010 pentru depozitele la termen constituite, instrumentele de economisire dobândite, contractele civile încheiate se impun cu o cotă de 16% din suma acestora, impozitul fiind final, indiferent de data constituirii raportului juridic.”,

coroborate cu art.90 alin.(1), (2), (3), (6) si (7) din acelasi act norma-tiv:

“Art. 90

(1) Persoanele fizice prevăzute la art.40 alin.(1) lit.a) și cele care în-deplinesc condiția prevăzută la art.40 alin.(2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin apli-carea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.

(3) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului.

(6) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(7) Diferențele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și

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

nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare.”

Astfel, veniturile din dobanzi se impoziteaza cu cota de 16%, iar persoanele care obtin aceste venituri în strainatate pot beneficia de credit fiscal extern daca impozitul a fost achitat în statul în care a fost obtinut și dacă tipul de venit obtinut face parte din categoria celor prevazute în conventia de evitare a dublei impuneri.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de verificare fiscala au constatat că, în perioada verificată, persoana fizica X a obținut venituri din investiții efectuate prin intermediul instituțiilor bancare din B, de natura dobânzilor în sumă brută de 0 \$ CAD/ 0 lei.

Conform voucherelor de impozit pe venit pentru nerezidenți și declarațiilor de venit din investiții efectuate de instituțiile bancare plătitoare din B, prezentate în copii conforme cu antetul instituției fiscale B de către persoana fizică verificată, impozitul reținut în B de plătitori este în sumă de 0 lei, echivalentul a 0 CAD, calculat prin aplicarea cotei de 25% la venitul brut în sumă de 0 CAD (echivalentul a 0 lei).

Astfel, fiind îndeplinită condiția prevăzută la art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizica X, persoană fizică rezidentă fiscal în România, datorează impozit în sumă totală de 0 lei în România pentru veniturile obținute din străinătate conform art.40 alin.(1) lit.b) coroborat cu art.41 lit.d), art.65 alin.(1) lit.b), art.67 alin.(2) și art.9 coroborat cu art.91 alin.(5) din Codul fiscal, calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 16% la veniturile impozabile realizate din dobanzi în B în sumă de 0 lei.

Conform prevederilor art.91 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele fizice rezidente supuse impozitului pe venit atât pe teritoriul României cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, respectiv credit fiscal extern, cu respectarea cumulativă a condițiilor prevăzute la alin.(2), respectiv:

“ART. 91 Creditul fiscal extern

(2) Creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:

a) se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;

b) impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul

său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;

c) venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.”

Pentru cazul în speță, organul de verificare fiscală a constatat că persoana fizică X nu îndeplinește cumulativ condițiile prevăzute la art. 91 alin. (2) din Codul fiscal pentru deducerea din impozitul pe venit datorat în România a creditului fiscal extern în sumă de 0 lei, întrucât:

- nu a prezentat nici un document justificativ eliberat de autoritatea fiscală B care să ateste plata impozitului pe veniturile din dobânzile realizate din B, condiție prevăzută la art.91 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal,

- conform documentelor prezentate de persoana fizică verificată impozitul reținut în B s-a stabilit prin utilizarea cotei de impozitare de 25% și nu de 10% cât este prevăzută la art.11 alin.2 din Convenția dintre România și B pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, ratificată prin Legea nr.0/01.11.2004 . Deci, în mod evident, la impozitarea veniturilor din dobânzile realizate în Canada de persoana fizică verificată nu i-au fost aplicate pe teritoriul B prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și B, condiție prevăzută la art.91 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, drept pentru care, prin decizia de impunere contestată s-a stabilit ca datorat impozitul pe venitul din dobânzile obținute din B de persoana fizică X în sumă de 0 lei, calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 16% la veniturile impozabile în sumă totală de 0 lei.

Persoana fizică X susține ca organele de verificare fiscală dețin înscrisuri prin care a făcut dovada plății impozitului, acestea fiind înaintate prin adresa nr.00/2018, înregistrată la organul fiscal sub nr. 000 din aceeași dată.

Astfel, se retin următoarele:

- la impozitarea veniturilor din dobânzile realizate în B de persoana fizică verificată nu i s-au aplicat pe teritoriul B prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și B, condiție prevăzută la art. 91 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal,

- pentru acordarea creditului fiscal, dovada plății impozitului datorat în B se face potrivit art.91 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu un document justificativ eliberat de autoritatea fiscală B în baza Acordului încheiat între B și

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

România, document pe care persoana fizică verificată nu l-a prezentat nici pe parcursul verificării situației fiscale personale și nici la prezenta contestație.

La solicitarea persoanei fizice X, organele fiscale au emis Decizia de impunere anuală nr.0000/ 2014 la care contestatarul face referire, prin care acesta solicita recunoasterea creditului fiscal extern în suma de 0 lei, care s-a emis în baza art.90 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Declarației depuse de persoana fizică verificată privind veniturile din străinătate pe anul 2013, înregistrată sub nr.000/2014, creanța fiscală fiind stabilită pentru anul 2013 sub rezerva controlului ulterior conform prevederilor art. 90 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare. Rezerva controlului ulterior se anulează ca urmare a verificării situației fiscale personale efectuate, așa cum se prevede la art. 94 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare.

Drept urmare celor prezentate, impozitul în sumă de 0 lei, aferent veniturilor din străinătate de natura dobânzilor realizate din B, este stabilit corect, în baza legii și a documentelor justificative prezentate de persoana fizică verificată.

În concluzie, față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu 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 **0 lei reprezentând impozit pe venit**.

Referitor la **accesoriile în sumă de 0 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 lei, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 0 lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform

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

principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **0 lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL,