



DECIZIA nr. 000 / 2019

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,
înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 000 / 2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale, emisă în baza Raportului de verificare fiscală de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru 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;
- 000 lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere a fost comunicată prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă prin poștă, conform ștampilei de pe plicul aflat în original la dosarul cauzei, fiind înregistrată la registratura Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice.

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

I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere, emisă în baza Raportului de verificare fiscală de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Contestatarul solicită organului de soluționare a contestației să stabilească dacă avea calitatea de contribuabil, susținând că la data avizării verificării fiscale, în calitate de persoană fizică nu datora bugetului de stat nici o sumă cu titlu de impozit, taxă sau contribuție, deci nu avea calitatea de contribuabil în sensul legii fiscale.

Până la data începerii verificării fiscale, contestatarul susține că nu a avut nicio obligație legală de a organiza o evidență contabilă a veniturilor obținute și cheltuielilor efectuate, ca persoană fizică împreună cu familia, respectiv pentru veniturile obținute din darul de nuntă, botezurile și tăierea moțului copiilor săi, precum și din donațiile primite de la diverși membri ai familiei sale sau cu privire la cheltuielile zilnice de întreținere personală și ale familiei sale.

Persoana fizică X contestă faptul că, organele de verificare fiscală nu au luat în calcul la stabilirea situației fiscale personale, în ceea ce privește soldul în numerar, disponibilul de la data de 01.01.2014, sumele obținute din evenimente familiale.

De asemenea, contestatarul afirmă că nu a existat nicio obligație din punct de vedere al Codului fiscal și al Codului de procedură fiscală pentru rudele de gradul I de a declara organului fiscal veniturile din care au fost edificate casele puse în discuție, și nicio obligație de a ține o evidență contabilă care să justifice aceste operațiuni, nefiind considerate „*stări de fapt fiscale*”.

Contestatarul afirmă că, în ipoteza de a avea astfel de documente, termenul pentru obligația arhivării, ar fi fost, în funcție de natura lor, între 5 și 10 ani, conform O.M.F.P. nr.425/1998, O.M.F.P. nr.1850/2004 și O.M.F.P. nr.3512/2008, or organele de verificare fiscală nu au precizat care sunt documentele prevăzute de legislația fiscală, pe care persoana fizică verificată ar fi avut obligația să le dețină și să le prezinte și care este temeiul legal pentru a deține astfel de documente.

Totodată, se invocă prevederile art.140 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, din care rezultă că solicitarea de către organele de verificare fiscală a unor documente din perioada 2002-2012 excede perioadei în care acestea au dreptul de a efectua verificări la persoana fizică verificată și la rudele acesteia.

Astfel, contestatarul solicită să se constate lipsa calității de contribuabil în perioada 2002-2013 și totodată că, solicitarea de date, informații și documente din afara perioadei supuse verificării fiscale, respectiv din perioada 2002-2012, reprezintă activități nelegale care au generat date și informații obținute în mod

nelegal, în baza căroră au fost stabilite obligații de plată pe care nu le datorează.

De asemenea, contestatarul X susține că, organele de verificare fiscală, nelegal și nejustificat, au solicitat atât lui cât și rudelor acestuia date, informații și documente justificative din perioada anterioară celei supuse verificării fiscale, respectiv 2002 – 2012, perioadă pentru care persoana fizică verificată nu avea obligația de a ține evidentă fiscală pentru veniturile realizate, respectiv: donație primită de la bunicul său în anul 2002-2003 în sumă de 000 lei; dar primit la cununia civilă în sumă de 000 lei; dar de nuntă în sumă de 000 lei; dar primit la evenimentele organizate cu ocazia botezurilor copiilor săi în sumă de 000 lei și din sumele de bani primite la evenimentele organizate cu ocazia tăierii moțurilor copiilor săi în sumă de 000 lei.

Totodată, contestatarul susține că, organele de verificare fiscală nu au precizat temeiul legal în baza căruia persoana fizică trebuia să dețină documente justificative, aplicabil persoanei fizice care nu desfășoară o activitate economică în sensul legii fiscale.

Contestatarul invocă prevederile art.140 alin.(1) și art.65 alin.(1) și (2) din Codul de procedură fiscală, precum și faptul că organele de verificare fiscală nu au ținut cont de prevederile art.110 alin.(1) și (2) din același cod normativ.

Prin contestație se mai susține că, un document capătă valența unui document justificativ doar în momentul în care este înregistrat în contabilitate, conform prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, or contestatarul pune întrebarea dacă se putea considera obligat să țină o contabilitate pentru sumele declarate ca primite cu titlu de donații și cadouri de nuntă, botez și moț copii, în perioada 2002-2012, și să întocmească astfel de documente, în condițiile în care persoana fizică verificată nu a desfășurat activități producătoare de venit, definite de Codul fiscal în perioada 2002 – 2016.

Contestatarul consideră că au fost încălcate Directiva 95/46/CE din 24 octombrie 1995 și Regulamentul nr.679/2016, privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, întrucât organele de verificare fiscală au solicitat și utilizat informații și documente obținute de la Primăria Z și Primăria Y, despre persoana fizică X și bunurile apărținătoare ei, fără a fi informată, iar utilizarea acestora au creat prejudicii persoanei fizice verificate.

De asemenea, se mai susține că organele de verificare fiscală, fără precizarea vreunui act normativ, au solicitat persoanei fizice verificate documente din care să rezulte denominarea sumei de 000 lei, primită ca donație de la bunicul său, și totodată afirmă că, din coroborarea reglementărilor

În materie de denominare a monedei naționale cu prevederile legii contabilității, nu rezultă care sunt documentele care trebuiau utilizate de persoanele fizice din România pentru justificarea denominării sumelor de bani deținute, invocând în acest sens nerespectarea de către organele fiscale a art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu privire la depășirea limitelor stabilite de lege.

Se mai afirmă că, organele de verificare fiscală nu au verificat sumele retrase de persoana fizică verificată în anul 2013 și anterior acestui an, prin contul 455 „*Sume datorate acționarilor/asociaților*” din evidenta contabilă a persoanei juridice A.

Totodată se susține că, ipoteza organelor de verificare fiscală că la începutul perioadei verificate 01.01.2014 disponibilul în numerar a fost 0 (zero) lei este falsă și nesusținută, întrucât nu a fost verificată evoluția contului 455 de la înființarea persoanei juridice A și până la data de 31.12.2016.

Contestatarul concluzionează că, organele de verificare fiscală trebuiau să țină seama la stabilirea situației fiscale personale de suma de 000 lei, la care trebuiau adăugate și retragerile din anii anteriori anului 2014, precum și cele din perioada 2014-2016 și să constate că nu există venituri din surse neidentificate.

În susținerea contestației nu au fost prezentate mijloace de probă noi.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale, au stabilit pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2016, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

În perioada 01.01.2014 – 31.12.2016 persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei reprezentând împrumuturi acordate persoanei juridice A, cheltuieli personale de trai, comisioane bancare, plată pațială construcție casă în comuna Z și respectiv în municipiul W, precum și majorarea conturilor bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei reprezentând venituri impozabile, încasare alocație copii, încasări din restituiri de împrumuturi, diminuarea soldurilor conturilor bancare, încasare din vânzare autovehicul, încasare garanție contract de închiriere, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

Pe baza informațiilor prezentate de persoana fizică verificată X, cât și a documentelor deținute și obținute în conformitate cu prevederile legale, organele de verificare fiscală au ajustat baza impozabilă, prin metoda sursei și utilizării fondului, prin compararea cheltuielilor efectuate de persoana verificată

cu veniturile declarate, întrucât s-a constatat că persoana fizică verificată a utilizat venituri, a căror sursă nu a fost identificată.

Organele de verificare fiscală nu au luat în considerare declarațiile persoanei fizice verificate referitoare la faptul că acumulările de numerar utilizate în perioada 2014 - 2016 au provenit din donația în sumă de 000 lei primită de la bunicul său în anul 2002-2003 și din sume obținute ca urmare a organizării diferitelor evenimente în familie (cununie civilă, nuntă, botezuri și tăiatul moșului copiilor ai săi) în cuantum de 000 lei, întrucât nu au fost prezentate mijloace de probă sau documente justificative relevante care să susțină declarațiile persoanei fizice verificate, nefiind probat soldul în numerar declarat, astfel încât, s-a luat în considerare ca sold inițial și final al numerarului la purtător, la începutul și sfârșitul fiecărui an verificat, suma de 0 (zero) lei.

Având în vedere lipsa mijloacelor de probă și a documentelor justificative, necesare identificării sursei fondurilor bănești utilizate în perioada 2014 – 2016, corelată cu informațiile deținute/obținute de organele de verificare fiscală, a condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea Metodei sursei și utilizării fondului, de reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale, pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2016, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei. Totodată au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei, penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei.

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:

Referitor la susținerea contestatarului privind încălcarea Directivei 95/46/CE din 24 octombrie 1995 și Regulamentului nr.679/2016, privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, întrucât organele de verificare fiscală au solicitat și utilizat informații și documente obținute de la Primăria Z și Primăria

W, despre persoana fizică X și bunurile apărținătoare ei, fără a fi informată, reținem că:

ANAF este operator de date cu caracter personal, iar potrivit dispozițiilor art.5 alin.(2) lit.c) din Legea nr.677/2001, în vigoare la data emiterii avizului de verificare și conform prevederilor art.6 lit.c) din Regulamentul (UE) nr.679/2016 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE (Regulamentul general privind protecția datelor), consimțământul nu este necesar, când prelucrarea este necesară în vederea îndeplinirii unei obligații legale a operatorului, prelucrarea datelor cu caracter personal efectuându-se sub incidența dispozițiilor art.11 privind secretul fiscal din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ART. 11 Secretul fiscal

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

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

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

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

c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;”

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

Astfel, potrivit art.139 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.16-20 din Ordinul președintelui ANAF nr.3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora:

“ART. 139 Drepturile și obligațiile organului fiscal central

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

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

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

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

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

” ART. 16

(1) Verificarea fiscală prealabilă documentară se efectuează asupra persoanelor fizice selectate și constă în examinarea operațiunilor care au condus la evaluarea riscului de nedeclarare.

(2) În funcție de rezultatul analizei informațiilor, documentelor și a altor mijloace de probă obținute în cadrul verificării fiscale prealabile documentare examinarea se poate extinde și asupra altor elemente ce influențează situația fiscală personală a persoanei fizice supuse verificării.

ART. 17

Pe perioada desfășurării activității de verificare fiscală prealabilă documentară, organul fiscal poate solicita tertilor, inclusiv plătitorilor de venit sau oricăror autorități ori instituții publice, în condițiile legii, informații sau documente pentru stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice supuse verificării.

ART. 18

În cadrul verificării fiscale prealabile documentare se compară veniturile declarate de persoana fizică supusă verificării sau de plătitori dintr-o perioadă impozabilă cu veniturile estimate determinate pe baza situației fiscale personale, din aceeași perioadă impozabilă.

ART. 19

La stabilirea situației fiscale personale, organul fiscal are în vedere evoluția drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, pe parcursul perioadei impozabile verificate, inclusiv a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente relevante pentru stabilirea bazei impozabile pentru impozitul pe venit datorat de persoana fizică.

ART. 20

Organele fiscale stabilesc situația fiscală personală pe baza informațiilor, documentelor și a altor mijloace de probă, astfel:

a) detinute de organul fiscal sau la care acesta are acces pe baza protocoalelor de schimb de informații;

b) obținute de către organul fiscal de la terți, prin exercitarea dreptului său de a solicita informații sau documente, potrivit prevederilor art. 58-67 din Codul de procedură fiscală;

c) obținute de organul fiscal de la autoritățile sau instituțiile publice, în condițiile prevederilor art. 68-71 din Codul de procedură fiscală."

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

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, în virtutea rolului activ organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative atât de la contestatar, cât și de la terțe persoane, autorități și instituții publice.

Pe de altă parte, se reține că persoana fizică X a fost înștiințată cu privire la efectuarea verificării situației fiscale personale, conform Avizului de verificare, comunicat prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, aviz care a fost însoțit de un exemplar al Cartei drepturilor și obligațiilor persoanei fizice supuse verificării situației fiscale personale, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr.1162/2016, document în cuprinsul căruia sunt prevăzute drepturile și obligațiile contribuabilului și ale organelor fiscale, inclusiv precizarea că:

„În scopul efectuării acestor activități organul fiscal central va proceda, în principal, la:

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

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

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că afirmațiile persoanei fizice contestatate referitoare la încălcarea dreptului la protecția datelor cu caracter personal nu sunt întemeiate și nu vor fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2016, 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, persoana fizică verificată a utilizat, în perioada 01.01.2014 – 31.12.2016, fonduri în sumă de 000 lei reprezentând împrumuturi acordate persoanei juridice A, cheltuieli personale de trai, comisioane bancare, plată pațială construcție case în comuna Z și respectiv în municipiul W, precum și majorarea conturilor bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri impozabile, încasari alocații copii, încasări din restituiri de împrumuturi de la societatea A, diminuarea soldurilor conturilor bancare, încasare din vânzare autovehicul, încasare garanție contract de închiriere, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

Persoana fizică verificată a declarat că acumulările de numerar utilizate în perioada 2014 - 2016 au provenit din donația în sumă de 000 lei, primită de la bunicul său în anul 2002-2003 și din sumele obținute ca urmare a organizării diferitelor evenimente în familie (cununie civilă, nuntă, botezuri și tăiatul moșului copiilor săi) în cuantum de 000 lei.

Organele de verificare fiscală nu au luat în considerare declarațiile persoanei fizice verificate întrucât din analiza informațiilor prezentate de persoana fizică verificată pe parcursul verificării fiscale corelate cu analiza documentelor deținute/obținute în conformitate cu prevederile legale, au constatat că nu au fost prezentate mijloace de probă / documente justificative care să susțină declarațiile persoanei fizice verificate referitoare la sursa de proveniență a fondurilor, ajustând baza impozabilă prin metoda sursei și utilizării fondului.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale, pentru perioada 01.01.2014–31.12.2016, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei. Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit

reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei, penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei.

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

"ART.138

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

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

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

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

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

"ART.145 Raportul de verificare

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

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

"ART.146 Decizia de impunere

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

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

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

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

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

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

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale a examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare. Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Mai mult, conform prevederilor art.79¹ din Legea nr.571/2003 și art.117 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2014 – 31.12.2016:

"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."

"ART.117

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. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor. "

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

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

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

În perioada 01.01.2014 – 31.12.2016 persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei reprezentând împrumuturi acordate persoanei juridice A, cheltuieli personale de trai, comisioane bancare, plată pațială construcție case în localitatea Z și respectiv în municipiul W, precum și majorarea conturilor bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei reprezentând venituri impozabile, încasare alocație copii, încasări din restituiri de împrumuturi, diminuarea soldurilor conturilor bancare, încasare din vânzare autovehicul, încasare garanție contract de închiriere, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

Persoana fizică X a declarat că, acumulările de numerar utilizate în perioada 2014 - 2016 au provenit din donația bunicului său în sumă de 000 lei, din perioada 2002-2003, precum și din venituri obținute din evenimente organizate în familie în sumă de 000 lei (cununia civilă și nunta acestuia, botezurile copiilor săi, precum și moșturile acestora).

Organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate X informații, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă, în vederea clarificării unor aspecte referitoare la sursa fondurilor utilizate în perioada 01.01.2014–31.12.2016, din analiza cărora au constatat următoarele:

a). În ceea ce privește suma de 000 lei pe care persoana fizică verificată susține că a obținut-o din donația bunicului său, se reține că:

Prin Nota explicativă, persoana fizică verificată X a declarat că la data de 01.01.2014 deținea numerar la purtător în sumă de 000 lei, provenit din donația bunicului său din perioada 2002-2003, fonduri păstrate la domiciliul personal, pe care în perioada verificată le-a accesat periodic atât în scopul utilizării cât și al întregirii lor, sumele fiind utilizate pentru nevoi personale și împrumuturi acordate persoanei juridice A.

De asemenea, în Minuta din data de ... organele de verificare fiscală au consemnat faptul că, persoana fizică verificată X nu a prezentat documente justificative în susținerea declarației, în acest sens fiind stabilit un termen de prezentare.

Urmare a verificării situației fiscale personale organele de verificare fiscală au constatat că, persoana fizică verificată nu a prezentat pe parcursul verificării fiscale, documente justificative sau alte mijloace de probă care să susțină declarațiile sale.

Față de cele prezentate, organul de soluționare a contestației reține că, persoana fizică verificată nu a făcut dovada cu mijloace de probă relevante care să susțină cele declarate nici pe parcursul verificării fiscale și nici cu această cale administrativă de atac, or în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

”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.

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

coroborate cu prevederile art.146 alin.3, din același act normativ:

„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.”, sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale revine contribuabilului / persoanei fizice verificate.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că, prin Nota explicativă, persoana fizică verificată a declarat că nu deține documente din care să rezulte că a convertit suma de 000 lei primită în anul 2002-2003, din lei vechi în lei noi, cu ocazia denominării de la data de 01.07.2005, or dacă sumele ar fi fost deținute în numerar la domiciliu înainte de data denominării, acestea ar fi trebuit convertite pentru a putea fi folosite în perioada următoare, respectiv perioada verificată 2014-2016.

Cât privește argumentul contestat conform căruia, solicitarea din partea organelor de verificare fiscală de documente justificative pentru suma de 000 lei obținută cu titlu de donație vizează o perioadă pentru care persoana fizică X nu avea obligația de a ține o evidență fiscală, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare precizează că persoana fizică verificată are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Astfel, se reține că organele de verificare fiscală nu au efectuat o verificare a perioadei anterioare perioadei supuse verificării situației fiscale personale, ci doar au solicitat documente, mijloace de probă care, coroborate cu declarațiile contribuabilului să conducă la stabilirea stării de fapt fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 000 lei pe care persoana fizică X susține că a obținut-o din donație.

b). În ceea ce privește suma de 000 lei, declarată de persoana fizică verificată ca fiind obținută din evenimentele familiale organizate în perioada 2008-2016, se reține că:

Persoana fizică verificată a declarat că, pentru edificarea construcției din municipiul W, nu își amintește suma utilizată, însă a precizat faptul că edificarea construcției a început în anul 2013, iar fondurile alocate pentru edificare provin din evenimentele familiale organizate cu ocazia cununiei sale

civile (urmare căreia a fost încasată suma de 000 lei), nunții sale (urmare căreia a fost încasată suma de 000 lei), botezurile copiilor săi (urmare căreia a fost încasată suma totală de 000 lei), și tăiatul moțurilor copiilor săi (urmare căreia a fost încasată suma totală de 000 lei), sume economisite în numerar la domiciliul său.

De asemenea, persoana fizică verificată a declarat că, nu își aduce aminte care a fost suma utilizată pentru organizarea evenimentelor și nici nu deține documente sau alte înscrisuri justificative referitoare la cheltuielile efectuate cu organizarea lor sau cu încasarea sumelor obținute ca dar.

Se reține că, pe parcursul verificării situației fiscale personale, organele de verificare fiscală, în virtutea rolului activ, conform art.7 și art.10 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au solicitat persoanei fizice verificate indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute și care să facă dovada sumelor declarate că ar fi fost obținute din organizarea evenimentelor familiale, aceasta rezumându-se la a indica doar sumele obținute cu ocazia acestor evenimente, care au însumat 000 lei, fără a prezenta în susținerea declarațiilor vreun mijloc de probă relevant.

Persoana fizică verificată a precizat că, organizarea evenimentelor familiale au avut loc la un restaurant, care a asigurat și furnizorii de servicii (foto, audio, transport și muzică) de care nu își mai amintește, iar în ceea ce privește invitații care au fost prezenți la evenimente, a declarat că nu deține liste cu aceștia.

Totodată, pentru susținerea declarațiilor, persoana fizică verificată s-a prezentat în fața organelor de verificare fiscală cu doi martori, mama sa și vărul său, care au declarat că fondurile utilizate pentru construcția casei persoanei fizice X din municipiul W au provenit din economiile acestuia, realizate din evenimentele familiale organizate cu ocazia cununiei civile, nunții, botezurile și moțurile copiilor acestuia, precum și din ajutoarele financiare obținute de la părinți și bunici, dar că nu au cunoștință despre suma utilizată pentru edificare și nici despre sumele cheltuite pentru organizarea evenimentelor sau cele obținute din acestea.

Fată de cele prezentate, organul de soluționare a contestației reține că, deși la dosarul cauzei se află declarațiile celor trei persoane fizice, respectiv persoana fizică verificată, mama și vărul acesteia, din analiza acestora reiese că acestea nu au cunoștință despre sumele utilizate și obținute de persoana fizică X și nu dețin documente sau alte înscrisuri care să probeze cele declarate de persoana fizică verificată, astfel nu rezultă suma utilizată pentru edificarea construcției din municipiul W că provine din evenimentele familiale organizate.

Or, având în vedere lipsa documentelor/mijloacelor de probă doveditoare care să susțină afirmațiile persoanei fizice verificate, se reține că în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 000 lei, declarată de persoana fizică verificată ca fiind obținută din evenimentele familiale organizate în perioada 2008-2016.

c). În ceea ce privește edificarea clădirii din comuna Z, se reține că:

Prin Nota explicativă persoana fizică verificată X a precizat că, edificarea clădirii din sat Z a fost realizată de părinții săi pe numele său, pentru a fi lăsată moștenire copiilor săi, însă nu cunoaște suma utilizată pentru edificare.

Organele de verificare fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art.68 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală la solicitarea de date cu privire la bunurile deținute de persoana fizică X de la Primăria comunei Z.

Prin Raportul de verificare fiscală, organele de verificare fiscală au constatat, analizând comparativ informațiile deținute/obținute cu mijloacele de probă prezentate de către persoana fizică verificată, referitor la imobilul situat în sat Z, că:

- persoana fizică verificată a depus parțial documentele solicitate, respectiv Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor, document din care rezultă o valoare mai mică a construcțiilor edificate în sat Z, în sumă de 000 lei, care relevă doar o parte din construcțiile edificate la respectiva adresă, față de valoarea totală în sumă de 000 lei rezultată din cele două Procese verbale de recepție eliberate de Primăria Z;

- din documentele transmise de Primăria comunei Z a rezultat că persoana fizică X a edificat la adresa situată în comuna Z, în perioada 01.06.2010 -30.05.2018, conform Autorizației de construire și Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, lucrări de construcție în suma de 000 lei, iar conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, lucrări de construcție în suma de 000 lei, o locuință familială în suprafață de 000 mp, o locuință familială în suprafață de 000 mp, garaje în suprafață de 000 mp, alei și trotuare în suprafață de 000 mp, în valoare totală de 000 lei;

- nu au fost prezentate documente sau alte înscrisuri care să probeze susținerile persoanei fizice verificate.

Față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că, declarațiile persoanei fizice verificate nu au fost susținute cu documente sau

Înscrisuri din care să rezulte că părinții persoanei fizice verificate au edificat construcția din satul Z din fonduri proprii.

De asemenea, afirmația contestatarului referitoare la faptul că echipa de verificare fiscală a solicitat informații de la părinții acestuia este nefondată, întrucât chiar persoana fizică verificată a numit persoanele care pot oferi informații despre situația sa fiscală și s-a prezentat împreună cu aceștia în fața organelor de verificare fiscală.

Se reține că, persoana fizică Y a declarat că, pentru construcția casei din satul Z, care figurează pe numele persoanei fizice X, au fost folosite fonduri proprii ale ei și soțului său, economisite de-a lungul timpului, iar suma folosită a fost de aproximativ 000 lei, construcția fiind realizată în perioada 2010-2014, iar persoana fizică Q a declarat că nu are cunoștință despre sumele utilizate pentru construirea acestei case, aceasta fiind construită de părinții persoanei fizice verificate din fondurile proprii ale acestora în perioada 2010-2013, însă aceste declarații nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu sunt susținute cu documente/mijloace de probă din care să reiasă cele afirmate.

Referitor la susținerile contestatarului că nu a avut nicio obligație legală de a organiza o evidență contabilă a veniturilor obținute și cheltuielilor efectuate, iar solicitările organelor fiscale de a prezenta documente pe care nu avea obligația să le emită sunt nefondate, reținem că, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă ca organele de verificare fiscală nu au solicitat asemenea documente, ci au solicitat doar acele mijloace de probă care să susțină declarațiile persoanei fizice verificate în conformitate cu prevederile art.72 alin.(1) din Legea nr.207/2015.

În ceea ce privește invocarea încălcării prevederilor art.140 alin.(2) din Codul de procedură fiscală de către organele de verificare fiscală, care au solicitat documente din perioada 2002-2012, acestea neavând dreptul de a efectua verificări în afara termenului de prescripție, se reține că, organele de verificare fiscală nu au solicitat date, informații și documente din alte perioade decât perioada supusă verificării fiscale, dimpotrivă persoana fizică verificată, pentru a justifica fondurile bănești utilizate în perioada verificată, a declarat că aceste fonduri erau deținute din perioada anterioară celei verificate, provenite din donații și evenimente familiale, iar conform art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de verificare au solicitat doar acele mijloace de probă care să susțină declarațiile.

Referitor la afirmația contestatarului că, organele de verificare fiscală nu au verificat sumele retrase de persoana fizică verificată în anul 2013 și anterior acestui an, prin contul 455 „*Sume datorate acționarilor/asociațiilor*” din evidenta contabilă a persoanei juridice A, organul de soluționare al contestației reține că, sumele retrase din contul 455 se referă la o perioadă anterioară celei verificate, iar pe de altă parte aceste sume nu au fost declarate organului fiscal ca sursă de fonduri prin Declarația de patrimoniu și de venituri și nici în cursul verificării fiscale, iar contestatarul nu a depus documente în acest sens.

În ceea ce privește sumele împrumutate de persoana fizică X persoanei juridice A, organele de verificare fiscală au luat în calcul împrumuturile / restituirile de împrumuturi acordate de către persoana fizică verificată persoanei juridice A în perioada verificată, după cum urmează:

- pentru anul 2014, ieșiri de fonduri în sumă de 000 lei și intrări de fonduri în sumă de 000 lei;
- pentru anul 2015, ieșiri de fonduri în sumă de 000 lei și intrări de fonduri în sumă de 000 lei;
- pentru anul 2016, ieșiri de fonduri în sumă de 000 lei și intrări de fonduri în sumă de 000 lei.

Conform bilanțelor de verificare sintetice a acestei societăți, pentru luna decembrie 2014, 2015 și 2016, reiese că persoana fizică X a efectuat împrumuturi către persoana juridică A, or prin Nota explicativă, persoana fizică X a declarat că: „*Nu am împrumutat societatea cu nici un ban în perioada verificată 2014-2016, nu am cunoștință de ce sunt înregistrate în evidenta contabilă a societății*”.

Față de aspectele prezentate mai sus și având în vedere că potrivit art.10 și art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, se reține că organele de verificare fiscală au respectat prevederile art.6 și art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și a art.35 din O.P.A.N.A.F. nr.3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, stabilind în mod corect că sumele de bani declarate de persoana fizică verificată, respectiv ca fiind provenite din donația primită de la bunicul său în anul 2002-2003 în sumă de 000 lei și din

evenimentele familiale (cununie civilă, nuntă, botez și tăiat moț copii) organizate în perioada 2008-2016 în sumă de 000 lei, sunt neprobate.

Totodată, conform prevederilor art.249 din Legea 134/2010 privind Codul de procedura civilă, cu modificările și completările ulterioare, cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege, or persoana fizică a invocat deținerea unor fonduri de bani anterior perioadei verificate, fără a prezenta documente justificative în susținere.

Astfel, contestatarul se limitează în a face simple afirmații, fără a prezenta în timpul verificării fiscale sau cu ocazia exercitării căii administrative de atac documente/mijloace de probă așa cum sunt definite la art.250 și art.341 din Noul Cod de Procedură Civilă, care să formeze convingerea organelor de soluționare a contestației că la data de 01.01.2014 deținea în numerar fonduri în cuantum net superior cheltuielilor stabilite de organul de verificare fiscală ca provenite din surse neidentificate.

Persoana fizică contestatara a considerat că existența numerarului la data de 01.01.2014 se poate prezuma pe baza sumelor încasate în perioada 2002-2013, care necoroborată cu alte mijloace de probă, în opinia organului de soluționare a contestației nu probează în condițiile legii situația de fapt cu privire la soldul de numerar deținut la data de 01.01.2014.

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 000 lei reprezentând impozit pe venit.

Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei, penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare 000 lei, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta

principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate în 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 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru 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;
- 000 lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe venit.

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

DIRECTOR GENERAL,