



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Telefon: 021 319 97 54
E-mail: contestatii.anaf@anaf.ro

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

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr. A_VEF 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 000/2020, 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 nr. A_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., 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.

Totodată, persoana fizică contestatară solicită anularea Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. A_VEF 000/2019 și a Procesului verbal nr. A_VEF 000/2019.

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. A_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare

fiscală nr. A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Persoana fizică contestatară X susține că, referitor la împrumuturile acordate persoanelor juridice Y și Z, organele de verificare fiscală s-au limitat la valorificarea informațiilor provenite din evidențele financiar-contabile furnizate de cele două societăți la care acesta deținea calitatea de administrator, fără a le corobora cu alte elemente obiective.

Totodată, persoana fizică X susține că, organele de verificare fiscală au folosit cu rea-credință procedura de estimare prevăzută de legiuitor și nu au realizat minime diligențe de justificare/identificare a creșterii patrimoniului personal al contestatarului, considerând veniturile sale ca fiind provenite din activități ilicite.

În același timp, persoana fizică contestatară susține că, organele de verificare fiscală nu au efectuat o analiză a dinamicii patrimoniului personal verificat al acestuia, nu au inventariat niciun element de activ sau pasiv al acestuia, limitându-se la o estimare mecanică cu ignorarea cvasitotală a principiului certitudinii impunerii.

De asemenea, contestatarul susține că, sumele împrumutate celor două societăți mai sus menționate, provin din împrumuturi acordate de persoana fizică W, iar documentele justificative au fost întocmite pe numele său din comoditatea personalului administrativ-contabil.

Persoana fizică X susține că, persoana fizică W este o persoană afiliată indirect, prin prisma faptului că asociatul unic al Y, la care contestatarul deținea calitatea de administrator, este societatea P, asociata acesteia fiind persoana fizică R, soția împrumutătorului W. De asemenea, contestatarul susține că, pentru a acoperi nevoia de fond de rulment a persoanei juridice Y, persoana fizică W s-a oferit să avanseze sumele de bani necesare, în limita disponibilităților sale de numerar, generate de vânzarea imobilului Q, situat în municipiul S. Totodată, părțile au convenit ca în eventualitatea în care nu se va putea restitui împrumutul, acesta să se capitalizeze în contul persoanei juridice P, iar persoana fizică W să devină astfel acționar.

În același timp, contestatarul susține că, la data de 00.00.2011 a fost încheiat un contract cadru de împrumut între persoana fizică W, în calitate de împrumutător și persoana fizică X, în calitate de împrumutat, iar în unele cazuri au fost încheiate și chitanțe de mână între cei doi, însă acestea nu au fost păstrate.

De asemenea, persoana fizică X susține că, organele de verificare fiscală au realizat în mod nelegal o procedură de estimare a patrimoniului său, în condițiile în care nu se poate proba creșterea acestui patrimoniu, neputându-se indica circumstanțele de fapt/activitățile desfășurate care puteau genera venituri nedeclarate de persoana fizică verificată.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019 și Decizia de impunere nr. A_VEF 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

Persoana fizică X a utilizat, în perioada 01.01.2013-31.12.2013, fonduri în cuantum de 000 lei, din care: împrumuturi acordate persoanei juridice Y în cuantum de 000 lei; împrumuturi acordate persoanei juridice Z în cuantum de 000 lei; cheltuieli personale de trai în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, din care: venituri din salarii obținute de la persoana juridică T în cuantum de 000 lei; restituiri din împrumuturi acordate persoanei juridice Y în cuantum de 000 lei; restituiri din împrumuturi acordate persoanei juridice Z în cuantum de 000 lei, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Ținând cont de informațiile rezultate din analiza mijloacelor de probă deținute și având în vedere tergiversarea nejustificată a persoanei fizice X pentru clarificarea situației sale fiscale precum și necolaborarea și nefurnizarea datelor, informațiilor și documentelor solicitate, organele de verificare fiscală au preluat suma de 000 lei, drept utilizare de fonduri efectuată de contribuabilul verificat, suma fiind înscrisă în tabelul Metodei Sursei și Utilizării Fondului anului fiscal 2013, la pct a.1). – *Împrumuturi acordate – Y.* De asemenea, organele de verificare fiscală au preluat suma de 000 lei, rezultată din mijloacele de probă transmise de persoana fizică verificată la data de 00.00.2019, drept utilizare de fonduri efectuată de contribuabilul verificat, suma fiind înscrisă în tabelul Metodei Sursei și Utilizării Fondului anului fiscal 2013, la pct a.2). – *Împrumuturi acordate – Z.*

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2019 prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei și au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei. Totodată au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

III. 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:

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. A_VEF 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 pe parcursul verificării fiscale și nici cu ocazia căii administrative de atac, persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat pentru: împrumuturi acordate persoanelor juridice Y și Z; cheltuieli personale de trai, în perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, reprezentând venituri din salarii obținute de la persoana juridică T, restituiri din împrumuturi acordate persoanelor juridice Y și Z, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2013-31.12.2013, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de 000 lei, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de 000 lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de 000 lei, din care dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (10), alin. (11) și alin. (12), art. 145 alin (1) și alin. (2) și art. 146 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 138: (10) 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.

(11) În cazul în care există diferențe între veniturile stabilite potrivit alin.(10) și veniturile declarate de persoana fizică, organul fiscal central solicită persoanei fizice informații și documente pentru clarificarea diferenței.

(12) 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.”

”ART. 145 Raportul de verificare

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

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

a) examinarea înscrisurilor sau informațiilor despre activitatea persoanei fizice verificate referitoare la intrările și ieșirile de fonduri și la

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

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

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

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

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

a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;

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

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

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

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

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

Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Mai mult, conform prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată:

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

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

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

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

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, rezultând o diferență de venituri din surse neidentificate în sumă de 000 lei, pentru care a fost calculat impozit pe venit în sumă de 000 lei și accesorii în sumă de 000 lei.

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

Referitor la afirmația persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală s-au limitat la valorificarea informațiilor provenite din evidențele financiar-contabile furnizate de persoanele juridice Y și Z, cu privire la sumele împrumutate persoanei fizice X, fără a le corobora cu alte elemente obiective, organul de soluționare a contestației reține că pe parcursul verificării situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au avut o singură întâlnire cu persoana fizică verificată, la data începerii verificării fiscale, respectiv 00.00.2019, fiind întocmită Minuta întâlnirii nr. A_VEF 000, iar colaborarea persoanei fizice verificate de a furniza explicații, clarificări și mijloace de probă organelor de verificare fiscală, s-a realizat doar până la data de 00.00.2019.

Deși persoana fizică X și-a exprimat acordul de comunicare electronică a informațiilor, documentelor și a oricăror clarificări relevante stabilirii situației fiscale personale la adresa sa de e-mail, ulterior datei de 00.00.2019 acesta nu a mai confirmat primirea electronică a solicitărilor organelor de verificare fiscală și nici nu a comunicat pe cale electronică informațiile solicitate, cu excepția datei de 00.00.2019 când a comunicat organelor de verificare

fiscală că a primit solicitarea de a răspunde întrebărilor transmise atât electronic, cât și prin Nota explicativă nr. A_VEF 000 din data de 00.00.2019, însă fără a furniza informațiile, documentele și explicațiile solicitate. În același timp, se reține că după data de 00.00.2019 și până la data de 00.00.2019, persoana fizică X nu a mai răspuns nici la apelurile telefonice efectuate de către organele de verificare fiscală la numărul de telefon comunicat de acesta.

Din constatările organelor de verificare fiscală reiese că, la data de 00.00.2019, ora 000, organele de verificare fiscală au apelat telefonic persoana fizică X și i-au solicitat confirmarea prezenței la data de 00.00.2019 la sediul Serviciului Verificări Fiscale ..., urmare Invitației nr. A_VEF 000/00.00.2019, transmisă de organele de verificare fiscală prin poștă, confirmată de primire la data de 00.00.2019.

Se reține că, solicitarea expresă de prezentare a persoanei fizice verificate la sediul organului fiscal central a fost necesară deoarece pe parcursul verificării situației sale fiscale personale, acesta nu a dat curs solicitărilor de a furniza informații adresate ori dacă a dat curs nu a transmis datele, informațiile, explicațiile și mijloacele de probă necesare stabilirii situației fiscale reale, ori informațiile transmise au fost nerelevante și nesustținute prin mijloace de probă necesare clarificării situației sale fiscale.

Totodată, din Minuta întâlnirii încheiată la data de 00.00.2019, se reține că, persoana fizică verificată nu s-a prezentat la întâlnirea cu organele de verificare fiscală și a comunicat telefonic că face eforturi pentru obținerea documentelor solicitate, fără a menționa o dată aproximativă până la care va furniza toate informațiile și documentele solicitate.

Or, persoana fizică verificată avea obligația de a prezenta organelor de verificare fiscală informațiile necesare în vederea stabilirii stării de fapt fiscale în conformitate cu prevederile art. 58 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, 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 (...)

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

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

De asemenea, se reține că prin adresele nr. A_VEF 000/2019 și nr. A_VEF 000/2019, organele de verificare fiscală au solicitat informații și documente persoanelor juridice Y și Z, având în vedere că persoana fizică verificată a deținut calitatea de administrator și a efectuat tranzacții și operațiuni economice cu acestea în perioada verificată. Se reține că aceste solicitări ale organelor de verificare fiscală au fost returnate expeditorului cu mențiunea *”mutat”* și *”expirat termen de păstrare”*, deși au fost expediate la adresele sediilor sociale declarate autorităților Statului român, conform informațiilor din bazele de date proprii ale A.N.A.F.. Ulterior, la data de 00.00.2019, organele de verificare fiscală au solicitat informații și documente persoanei fizice X, în calitatea sa de administrator al societăților mai sus menționate, prin intermediul poștei electronice, la adresa de e-mail indicată, iar acesta a transmis organelor de verificare fiscală, la data de 00.00.2019, prin poștă, o parte din documentele solicitate prin adresa nr. A_VEF 000/2019, referitoare doar la persoana juridică Z.

Având în vedere că, pentru persoana juridică Y nu au fost puse la dispoziția organelor de verificare fiscală informații și documente, se reține că, organele de verificare fiscală au consultat documentele puse la dispoziție de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... și au preluat informații din bilanțul contabil depus pentru anul fiscal 2013 de persoana juridică Y, coroborându-le cu informațiile rezultate din analiza rulajelor debitoare și creditoare ale contului contabil 455 - *Asociați/administratori conturi curente*, evidențiate în Balanța de verificare contabilă întocmită pentru perioada 01.12.2013-31.12.2013, precum și cu sumele evidențiate în creditul/debitul contului contabil 455 - *Asociați/administratori conturi curente* preluate în - fișa contului 455.

Mai mult, dat fiind faptul că atât contestatarul cât și societățile administrate de acesta nu au pus la dispoziția organelor de verificare fiscală documentele solicitate, în mod corect, organele de verificare fiscală au aplicat prevederile art. 138 alin. (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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”.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

coroborat cu art. 55 alin. (1), (2) lit. a) și (3) din același act normativ, potrivit căruia:

“ART. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

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

Din interpretarea prevederilor legale invocate, se reține că legiuitorul a prezentat pe de-o parte cui aparține atribuția de apreciere asupra stării de fapt fiscale și în funcție de ce mijloace de probă se face aprecierea, iar pe de altă parte cum își exercită organul de verificare fiscală dreptul de apreciere.

Prin urmare, se reține că, pe parcursul verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, acesta a avut un comportament caracterizat de neconformare la solicitările organelor de verificare fiscală, cu lipsa interesului și implicării acesteia pentru clarificarea propriei situații fiscale personale, fără a prezenta datele, informațiile și mijloacele de probă și fără a le comunica cu celeritate în termenul indicat de organele de verificare fiscală, în condițiile în care acestuia i-au fost prezentate, odată cu transmiterea avizului de verificare fiscală, atât obligațiile ce îi revin cât și drepturile pe care le are în calitate de persoană fizică aflată în procedura administrativă de verificare a situației fiscale personale, conform Cartei drepturilor și obligațiilor persoanei fizice, motiv pentru care argumentul

persoanei fizice contestatare nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la afirmația persoanei fizice contestatare conform căreia sumele de bani împrumutate de acesta persoanelor juridice Y și Z au ca proveniență împrumuturi primite de la persoana fizică W, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Pentru identificarea și clarificarea operațiunilor economice și juridice derulate între persoana fizică verificată și entitățile juridice Y și Z, organele de verificare fiscală au solicitat informații și documente justificative/mijloace de probă, respectiv documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice efectuate între persoanele juridice și persoana fizică X, în calitate de asociat și/sau administrator, precum și extrase din registrul de casă/jurnalul de bancă, extrase din registrul jurnal aferente înregistrării în contabilitate a acestor operațiuni, documente justificative, fișele analitice (corespunzătoare persoanei fizice menționate) ale conturilor contabile 455-„Asociați/acționari conturi curente”, 457-„Dividende de plată”, 461-„Debitori diverși”, 462-„Creditori diverși”, 542-„Avansuri de trezorerie” etc., bilanța de verificare sintetică/analitică pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013.

Astfel, se reține că, organele de verificare fiscală au procedat la centralizarea operațiunilor constând în împrumuturi acordate de persoana fizică verificată persoanelor juridice Y și Z și în restituiri ale împrumuturilor acordate acestor societăți, pe baza datelor, informațiilor și operațiunilor consemnate și conținute în fișa contului contabil 455-*Asociați/ administratori conturi curente*, care au fost preluate în bilanța de verificare contabilă întocmită pentru anul fiscal verificat, precum și în bilanțul contabil al anului fiscal 2013 depus de societățile mai sus menționate la organul fiscal. Din cuprinsul acestora se reține că, în cursul anului 2013, persoana fizică X a împrumutat persoana juridică Z cu suma de 000 lei și i-a fost restituit de aceasta, în aceeași perioadă, suma de 000 lei. De asemenea, se reține că, în cursul anului 2013, persoana fizică X a împrumutat persoana juridică Y cu suma de 000 lei, și a restituit, în aceeași perioadă, suma de 000 lei.

Prin declarația de patrimoniu și venituri la Secțiunea 3-*Active financiare*, pct. 3.2-*Plasamente, investiții directe și împrumuturi acordate*, înaintată organelor de verificare fiscală, persoana fizică X a declarat că, a împrumutat bani de la persoana fizică W, pe care i-a folosit la creditarea mai multor societăți la care deținea calitatea de administrator. Totodată, contestatarul a menționat că, societățile mai sus menționate au fost radiate sau au intrat în insolvență, iar actele contabile se regăseau fie la lichidatorul judiciar, fie arhiva se regăsea în mai multe puncte de lucru, neputând fi puse la dispoziția organelor de verificare fiscală la momentul respectiv.

În același timp, din cuprinsul Notei explicative nr. A_VEF 000/2019, se reține că, atât la întrebarea privind numerarul deținut la data de 00.00.2013 cât și la întrebarea privind intrările de numerar din cursul anului fiscal 2013, adresate de organele de verificare fiscală persoanei fizice X, aceasta a menționat că banii provin din împrumut de la persoana fizică W, fără a furniza niciun detaliu referitor la acest creditor, respectiv date de identificare și de contact, domiciliul etc..

Pentru clarificarea acestui element patrimonial, organul de soluționare a contestației reține că, organele de verificare au întreprins demersuri în acest sens, solicitându-i contestatarului, prin adresa de înaintare nr. A_VEF 000/2019, clarificări și documente justificative privind sumele împrumutate de la persoana fizică W.

Ținând cont că persoana fizică X nu a furnizat clarificări și documente justificative în legătură cu împrumutul contractat, se reține că, organele de verificare fiscală i-au transmis Invitația nr. A_VEF 000/2019, prin care persoana fizică contestatară a fost invitată la sediul organelor de verificare fiscală, la data de 00.00.2019, pentru furnizarea de informații și clarificarea tuturor operațiunilor derulate cu entitățile economice la care a avut calitatea de asociat/administrator, dar și cu privire la presupusul împrumut primit de la persoana fizică W.

Se reține că, persoana fizică verificată nu a dat curs invitației transmise, dar a comunicat organelor de verificare fiscală, prin poștă electronică, la data de 00.00.2019, că va trimite prin poștă documentele solicitate de acestea. Ulterior, la data de 00.00.2019, persoana fizică X a transmis răspunsurile la nota explicativă transmisă de organele de verificare fiscală odată cu Invitația nr. A_VEF 000/2019, în care susține că a împrumutat diverse sume de bani de la persoana fizică W, care au fost folosite pentru creditarea unor societăți la care deținea calitatea de administrator. Totodată, acesta a menționat și faptul că au fost încheiate contracte de împrumut cu persoana fizică W și contracte de creditare cu societățile la care a avut calitatea de administrator, fără să anexeze mijloace de probă în susținere.

Din informațiile existente în baza de date A.N.A.F., se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică W este decedată din data de 00.00.2017, acestea nemaiputând solicita clarificări și documente justificative privind sumele împrumutate contribuabilului verificat. De asemenea, se reține că, organele de verificare fiscală au procedat la consultarea valorii veniturilor impozabile declarate/realizate în perioada verificată, de persoana fizică W, pe baza datelor existente în bazele de date ale A.N.A.F., de unde a rezultat că în anul 2013 creditorul W a realizat un singur tip de venit net, respectiv din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, în cuantum de 000 lei, pentru care s-a reținut un impozit de 000 lei, cu precizarea că în anii 2010, 2011, 2012 respectiva persoană nu figurează cu niciun venit impozabil.

Prin urmare, se reține că, veniturile realizate de persoana fizică W în perioada 2010-2013 nu ar putea acoperi decât cel mult cheltuielile curente de zi cu zi ale respectivei persoane, fără a exista posibilitatea ca aceasta să poată acorda împrumuturi de peste 000 lei, persoanei fizice verificate.

În același timp, se reține că, odată cu formularea contestației administrative, persoana fizică contestatară a anexat un contract de împrumut F.N., încheiat la data de 00.00.2011, în cuprinsul căruia nu este stipulată suma împrumutată de persoana fizică W, în calitate de împrumutător, persoanei fizice X, în calitate de împrumutat.

Conform prevederilor art.1179 alin.(1) pct.3 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, una din condițiile esențiale pentru valabilitatea unui contract este existența unui obiect determinant și licit.

Or, contractul de împrumut invocat de contestatar nu are ca obiect o sumă determinată de bani, fapt care atrage nulitatea sa.

De asemenea, se reține că nici cu ocazia prezentării contestației administrative nu au fost prezentate documente justificative/mijloace de probă din care să reiasă ca persoana fizică împrumutătoare deținea suma necesară acordării împrumutului către persoana fizică X, organele de verificare fiscală demonstrând că în anul 2010, anul anterior încheierii contractului de împrumut, persoana fizică împrumutătoare nu a figurat cu niciun venit impozabil, ceea ce conduce la concluzia potrivit căreia contractul de împrumut încheiat între cele două persoane fizice este lipsit de substanță.

Totodată, se reține că, la art. 10 alin. (1), alin. (2) și la art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, se precizează că persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării.

Prin urmare, se reține că organele de verificare fiscală, în mod corect, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale împrumutul acordat de persoana fizică W.

În ceea ce privește argumentul contestatarului cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu au respectat prevederile principiului certitudinii impunerii, se reține că la art. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat că:

„certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.”

Astfel, se reține că, determinarea sarcinii de plată a persoanei fizice X a fost realizată de organele de verificare fiscală pe baza documentelor și înscrisurilor aflate la dosarul cauzei, care au condus la stabilirea situației fiscale reale a acestuia, ulterior fiind stabilit cuantumul impozitului conform prevederilor art. 79^{1*}) din Legea nr. 571/2003 republicată privind Codul fiscal, în vigoare pentru perioada verificată.

Referitor la argumentul persoanei fizice X privind nerespectarea principiului bunei credințe în emiterea actului administrativ fiscal contestat, din documentele aflate la dosar, se reține că stabilirea situației fiscale a persoanei fizice contestate s-a efectuat în baza tuturor documentelor justificative puse la dispoziție, sub semnătură, de către aceasta.

Totodată, se reține că prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.

Astfel, față de cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au dat dovadă de bună credință în aprecierea surselor de fonduri indicate de contestatară, motiv pentru care argumentul contestatarii nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

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 prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X pentru suma de **000 lei reprezentând impozit pe venit**.

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2019, pentru impozitul pe venit în sumă de 000 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 **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. A_VEF 000/2019 emisă de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care decizia privind măsurile asigurătorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată persoana fizică X solicită anularea măsurilor asigurătorii dispuse prin Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. A_VEF 000/2019 emisă de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice.

În drept, prevederile referitoare la calea de atac împotriva actelor prin care se dispun măsurile asigurătorii sunt stipulate la art. 213 alin. (13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art.213

(13) Prin derogare de la prevederile art.7 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare, împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, prevăzute la alin.(4), cel interesat poate face contestație, în termen de 30 de zile de la comunicare, la instanța de contencios administrativ competentă, fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile”.

Conform prvederilor legale invocate se retine că, persoana fizică contestatară poate face contestație împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, în termen de 30 de zile de la comunicare, la instanța de contencios administrativ competentă, fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile.

Prin urmare, se reține că solicitarea persoanei fizice X de anulare a Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. A_VEF 000/2019 emisă de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, este de competența instanței de contencios administrativ, fără a mai fi necesară parcurgerea procedurii prealabile, motiv pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere.

3. Cât privește Procesul verbal nr. A_VEF 000/2019, organul de soluționare a contestației reține că, prin acesta organele de verificare fiscală au estimat obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat de persoana fizică supusă verificării, în vederea instituirii măsurilor asigurătorii în timpul verificării fiscale, în conformitate cu prevederile OPANAF

nr.2546/2016 pentru aprobarea Procedurii de aplicare a măsurilor asigurătorii de către organele fiscale competente și pentru aprobarea modelelor, modului de utilizare și de păstrare a unor formulare.

Astfel, Procesul verbal nr. A_VEF 000/2019 stă la baza emiterii Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. A_VEF 000/2019, pentru că, așa cum am precizat anterior, competența de soluționare a contestației aparține instanței de contencios administrativ.

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice 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.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. A_VEF 000/2019 și a Procesului verbal nr. A_VEF 000/2019, soluționarea acestor capete de cerere intrând în competența instanței de contencios administrativ.

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

DIRECTOR GENERAL,