



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax: +021 336.85.48

DECIZIA nr.13 / 2017

privind soluționarea contestației depuse de
persoana fizică .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 1877/07.10.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice – Direcția Persoane Fizice cu Averi Mari prin adresa nr. A_VEF_.X./07.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 1877/07.10.2016, asupra contestației formulate de persoana fizică .X., identificată prin CNP X cu domiciliul ales pentru corespondență în X, reprezentată de avocat X, potrivit împuternicirii avocațiale seria B nr. X/2016, aflată în original, la dosarul cauzei.

Persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF_.X./31.08.2016 emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF_.X./31.08.2016, prin care au fost stabilite suplimentar obligații fiscale în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venit,
- .X. lei accesorii 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 contestată a fost comunicată direct persoanei fizice în data de **02.09.2016**, prin remitere sub semnătură, iar contestația a fost depusă la Registratura A.N.A.F., în data de 27.09.2016, conform ștampilei aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.d) 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. În susținerea cauzei, contestatoarea invocă următoarele:

a. Referitor la temeiul legal al refacerii verificării fiscale efectuată în perioada 13.01.2016-01.08.2016, contestatara apreciază că în cauză sunt incidente dispozițiile privind nulitatea actului administrativ fiscal stipulate la alin. (3) al art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, aceasta susține că art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și legea însăși, ce au stat la baza emiterii Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF .X./31.08.2016, în temeiul căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. A_VEF .X./31.08.2016, este eronat, raportat la dispozițiile art. 352 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia prevederile art. 129 din legea sus-menționată se aplică pentru refacerea inspecției fiscale dispusă prin decizii de soluționare a contestațiilor emise după data de 1 ianuarie 2016.

Având în vedere că Decizia nr. X/16.12.2015, a fost emisă și comunicată prin înmanare anterior datei de 1 ianuarie 2016, respectiv la data de 16.12.2015, contestatara afirmă că întreaga procedură de reverificare finalizată prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF .X./31.08.2016 a fost realizată în baza unui temei juridic greșit, situație care atrage nulitatea întregii proceduri.

b. Referitor la *“încălcarea dreptului de a fi informată și a dreptului la apărare”*:

Persoana fizică .X. afirmă că nu i-au fost aduse la cunoștință demersurile întreprinse de organele de verificare fiscală pe parcursul verificării fiscale, și că Notele explicative din datele de 22.03.2016 și 31.03.2016 întocmite la întâlnirea cu .X. cu ocazia controalelor inopinate la .X. SA și .X. S.A., i-au fost prezentate la discuția finală din data de 01.08.2016, ulterior întocmirii proiectului raportului de verificare.

Aceasta menționează că a formulat un punct de vedere la raportul preliminar, pe de o parte, iar la data formulării acestuia nu a avut cunoștință de demersurile efectuate de organele fiscale și nu i-au fost puse la dispoziție documentele invocate de acestea în susținerea propriului punct de vedere, iar, pe de altă parte, unele dintre documentele care au stat la baza emiterii actelor administrative nu i-au fost comunicate niciodată.

Din aceste considerente, persoana fizică .X. invocă dreptul de a fi ascultat de administrația fiscală înaintea luării oricărei decizii cu relevanță asupra taxelor și impozitelor pe care le are de plătit/recuperat precum și principiul respectării dreptului la apărare (dreptul de a fi ascultat). Contestatara conchide că simpla îndeplinire formală a unor obligații prevăzute de lege în sensul comunicării unei înștiințări pentru discuția finală

nu poate echivala cu o respectare a dispozițiilor legale atâta timp cât nu i s-a acordat în mod real dreptul de a își exprima în mod efectiv și eficient punctul de vedere vis-a-vis de constatările ce se regăsesc în Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF .X./31.08.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar nr. A-VEF .X./31.08.2016.

c. Referitor la concluziile organelor de verificare fiscală prin verificarea situației fiscale personale cuprinse în Raportul de verificare fiscală:

Persoana fizică .X. susține că recalcularea numerarului disponibil la finele fiecărei luni anului 2011 de către organele de verificare fiscală, excede limitele și considerentele Deciziei de soluționare a contestației în baza căreia s-a efectuat reverificarea raportat la dispozițiile art. 216 alin. (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca organele fiscale „(...)să procedeze la refacerea verificării fiscale pentru Acordul de investiții încheiat între d-na .X. și domnul .X. la nivelul anului 2011”.

De asemenea, contestatara susține că dispozițiile art. 139 lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală trebuiau raportate la dispozițiile Deciziei nr. .X./16.12.2015 privind soluționarea contestației, respectiv refacerea verificării fiscale pentru Acordul de investiții încheiat între .X. și .X. la nivelul anului 2011.

Totodată, persoana fizică .X. invocă și prevederile art. 34 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3733/2015 afirmând ca nu sunt incidente cu privire la analiza efectuată de către organele fiscale pentru perioada 01.01.2011-31.12.2011, prin recalcularea numerarului disponibil la finele fiecărei luni din 2011.

Cu privire la constatarea organelor fiscale referitoare la „neimplicarea” persoanei fizice .X. la îndeplinirea obligațiilor contractuale astfel cum erau prevăzute în Acordul de investiții motivat că acestea ar fi fost semnate de dl. .X. administratorul societăților .X. SA și MW .X. S.A., contestatara precizează:

- raportat la dispozițiile legale ale art. 137 și următoarele din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, gestiune afacerilor .X. SA și MW .X. S.A. și reprezentarea în relațiile cu terții au fost încredințate domnului .X. care era reprezentantul legal al acestor societăți.

- îndeplinirea obligațiilor prevăzute în Acordul de investiții în ceea ce privește cele două societăți se raportează la calitatea de acționar a persoanei fizice .X..

- afirmațiile organelor de verificare fiscală sunt cel puțin tendențioase neavând nicio susținere legală, implicarea persoanei fizice .X. în reprezentarea societăților, negocierea și derularea contractelor de către societăți s-a realizat în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare.

- având în vedere constatările organelor de verificare fiscală din cuprinsul raportului de verificare fiscală nu se poate afirma că există vreo suspiciune cu privire la realitatea constituirii .X. SA și MW .X. S.A. și funcționarea acestora pe piață, precum și calitatea de acționar a contestatarii.

În ceea ce privește afirmațiile organelor de verificare fiscală potrivit cărora *„sursa capitalului vărsat la constituirea .X. SA în anul 2011 nu provine dintr-un disponibil în numerar pe care ar fi trebuit să îl dețină de la .X. după data de 03.06.2011”* și *„pentru remiterea sumei de .X. lei pe care ar fi acordat-o în numerar d-nei .X. în anul 2011, .X. nu a putut proba sursa și existența banilor”*, contestatara precizează:

- dl. .X. a declarat că a făcut prima plată la data încheierii contractului, din disponibilul în numerar la data efectuării plății și a prezentat dovezi cu privire la plata finanțărilor acordate prin Actele adiționale în concordanță cu cerințele organelor fiscale, respectiv retrageri de numerar din conturile bancare;

- dl. .X. nu avea și nici nu are obligația de a face dovada provenienței numerarului la data efectuării plății atâta timp cât acesta nu se află el însuși în procedura de verificare; în acest sens, contestatara precizează că organele de verificare fiscală sunt într-o gravă eroare raportat la aplicarea dispozițiilor art. 58 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 având în vedere faptul că prevederile invocate reglementează obligația debitorului/plătitorului care în speță este persoana fizică .X. și nu .X.;

- solicitarea adresată d-lui .X. de a prezenta dovezi prin care să probeze sursa sumelor deținute într-o anumită perioadă, în calitate de terț, nu se încadrează în ipoteza reglementată de dispozițiile invocate de organul fiscal, având în vedere că proveniența surselor bănești ale terțului nu privește relațiile juridice dintre contestatară și .X. și excede dreptului organelor fiscale de a solicita informații.

Chiar și în această situație, contestatara susține că dl. .X., de bună credință a furnizat informații astfel cum rezultă fără tăgadă din Notele explicative din datele 22.03.2016 și 31.03.2016.

Contestatara afirmă că organele de verificare fiscală au avut o conduită consecventă și pe parcursul discuției finale asupra constatărilor din cuprinsul proiectului raportului de verificare fiscală, sens în care aceste au menționat că au solicitat mijloace de probă cu privire la existența sumei de .X. lei la dispoziția dlui .X. și modalitatea de dobândire a banilor. În consecință, persoana fizică .X. apreciază că această măsură excede limitelor și considerentelor deciziei de soluționare a contestației în baza cărora s-a procedat la refacerea verificării fiscale raportat la dispozițiile art. 129 alin. (2) din legea nr. 207/2015. Totodată, contestatara afirmă că notele explicative din datele de 22.03.2016 și 31.03.2016 i-au fost prezentate cu ocazia discuției finale din data de 01.08.2016, ulterior întocmirii proiectului raportului de verificare și susține că având în vedere că nu se afla în posesia documentelor solicitate dlui .X., pentru a veni în sprijinul organelor fiscale, a

întreprins demersuri în vederea obținerii mijloacelor de probă a plăților primite în numerar de către acesta, sens în care a depus un extras din Registrul de casă pe luna martie 2011 al societății .X. S.R.L. și dispozițiile de plată din datele de 15.03.2011, 29.03.2011 și 30.03.2011 prin care se atestă plata în numerar către soția dlui .X. a dividendelor aferente anului 2008, în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește afirmația organelor de verificare fiscală potrivit căreia *“mijloacele de probă vin în susținerea existenței numerarului la dispoziția dnei .X. și nu probează că aceste fonduri au fost puse la dispoziția dlui .X.”*, contestatara susține că aceasta încalcă flagrant dispozițiile generale cu privire la familie conform dispozițiilor art. 339 NCC, având în vedere că sumele încasate de soți devin bunuri comune deținute în devălmășie.

De asemenea, persoana fizică .X. opinează că recunoașterea de către organul fiscal a realității efectuării plății în numerar a finanțărilor acordate prin actele adiționale la Acordul de investiții nu poate să vină decât în susținerea realizării plății și a finanțării acordate chiar prin actul de bază.

Contestatara apreciază că în cauză nu s-a urmărit să se determine starea de fapt fiscală reală, întemeiată pe constatări obiective și complete, organele de verificare făcând aprecieri subiective care exced prevederilor legale în materie probatorie, acestea având la bază informația eronată conform căreia persoana fizică .X. ar fi refuzat să clarifice întrebarea nr. 3 din Nota explicativă în sensul de a preciza motivul pentru care, deși a primit în data de 03.06.2016 de la .X. suma de .X. lei, a luat cu împrumut suma necesară din alte surse. Astfel, .X. susține că, prin Nota explicativă, la întrebările 2 și 3 a precizat că la nivelul anului 2011 a analizat oportunitatea dezvoltării parcului solar, demarând în acest sens mai multe negocieri, apreciind că este oportun să încheie atât Acordul de investiții cu dl. .X. și să obțină și un credit bancar de nevoi personale, precizând că suma în cuantum de .X. lei primită în numerar în baza Acordului de investiții din anul 2011 a fost utilizată pentru achitarea altor cheltuieli în numerar în perioada de referință.

Persoana fizică .X. consideră că nu a încălcat nicio dispoziție legală, acțiunea sa fiind în concordanță cu principiul libertății de a dispune instituit de Codul civil, nerecunoașterea deținerii sumei de .X. lei, bazându-se pe simple prezumții ale organelor de verificare fiscală care nu sunt probate, în condițiile în care organele fiscale au ignorat în totalitate propriile constatări și documentele care le-au fost puse la dispoziție și care demonstrează existența numerarului, fapt ce reprezintă o încălcare de către acestea a prevederilor legale în materie.

Contestatara menționează că prin nerecunoașterea parțială a Acordului de investiții, respectiv a achitării primei tranșe a investiției și recunoașterea doar a plăților efectuate în baza actelor adiționale ulterioare, se încalcă orice logică juridică și economică în baza căreia se derulează tranzacțiile valabile încheiate între părți.

Persoana fizică .X. precizează că în ceea ce privește afirmațiile organelor de verificare fiscală cu privire la „recuperarea târzie a investiției de către .X.” și „diferența pe care ar fi acordat-o în plus .X. către .X., în sumă de .X. lei, nu este justificată de derularea operațiunilor și astfel, nu se probează nici remiterea sumei de .X. lei în baza Acordului de investiții” , nu prezintă relevanță din punctul de vedere al stabilirii bazei impozabile ajustată pentru impozitul pe venit, precizând totodată că acțiunea organelor de verificări fiscale apare ca o imixtiune încălcând principiul libertății contractuale, încercând să reconsidere și să re poziționeze clauzele Acordului încheiat între .X. și .X., fără să întemeieze legal aceste măsuri.

Contestatară precizează că potrivit codului civil roman, întrucât voința umană este liberă, părțile contractante, exclusiv prin voința lor, pot da naștere unui contract care își va produce efectele urmărite de părți, iar obiectul Acordului de investiții și a actelor adiționale ale acestuia a fost recuperată de domnul .X. în condițiile convenite între părțile contractante.

În derularea acestui contract, persoanele fizice implicate nu trebuiau să dovedească că activitatea s-a desfășurat în scop economic sau cheltuielile s-au efectuat în scopul realizării de venituri impozabile și apreciază că nu sunt în ipoteza reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

Prin Contractul de cesiune de obligațiuni încheiat în data de 24.04.2014 între contestatară și .X. sunt stinse obligațiile stipulate prin Acordul de investiții semnat la data de 03.06.2011, ceea ce demonstrează finalizarea investiției prin constituirea a două societăți comerciale, respectiv .X. SA și .X..

Contestatară precizează că în cazul de față este vorba de recuperarea unei finanțări în scop de investiție, astfel că determinarea recuperării unei investiții nu se raportează strict la un simplu calcul aritmetic, din care sa reiasă sau nu o diferență, respectiv investiția și recuperarea trebuie analizate, pe de o parte, raportat la activele tangibile și intangibile aferente desfășurării activității de producere a energiei electrice, iar pe de altă parte, la potențialul de profitabilitate raportat la modificarea succesivă a legislației cu privire la producerea de energie din surse regenerabile în România, precum și schema de sprijin cu certificate verzi prin care este subvenționată energia din surse regenerabile din România.

Contestatară precizează că începând cu 1 ianuarie 2014 a intrat în vigoare Hotărârea nr.994/2013 privind aprobarea măsurilor de reducere a numărului de certificate verzi pentru centralele/grupurile electrice deținute de către producătorii de E-SRE, în acest sens este și informația furnizată de .X., potrivit căreia recuperarea sumelor investite se va face după vânzarea parcului solar către un alt investitor, nicidecum în sensul abstract și lipsit de conținut economic al concluziei organului fiscal.

Persoana fizică .X. menționează că organele de verificare fiscală în mod eronat au apreciat că nu pot susține și nici proba necesitatea și realitatea remiterii numerarului de către finanțatorul proiectului solar suma de .X. lei,

când din contră constatările sunt de natură să înlăture orice suspiciune cu privire la realitatea operațiunilor derulate în baza Acordului de investiții și să ateste că numerarul deținut la nivelul anului 2011 include și această sumă.

Contestatarea menționează că suma în cuantum de .X. lei reprezintă o sursă de fonduri ce trebuie preluată ca atare în cadrul metodei sursei și cheltuirii fondului și, prin urmare solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal contestat.

II. Urmare verificării efectuate asupra persoanei fizice .X., organele fiscale din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice – Direcția Persoane Fizice cu Averi Mari au întocmit Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF .X./31.08.2016 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF .X./31.08.2016, constatând următoarele:

Urmare Deciziei nr. .X./16.12.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin care s-a desființat parțial pentru suma de .X. lei, organele de verificare fiscală au reverificat persoana fizică .X. pentru anul 2011.

Organul de verificare fiscală a procedat la analizarea informațiilor și datelor cuprinse în documentele avute la dispoziție și efectuarea corelației între fluxul bănesc derulat și obiectivul Acordului de Investiții, cu scopul de a stabili dacă este întemeiată includerea sumei de .X. lei în fluxurile de numerar utilizat pentru efectuarea cheltuielilor de către persoana fizică verificată la nivelul anului 2011.

Organele de verificare fiscală au avut în vedere toate documentele prezentate, notele explicative ale persoanei fizice date pe parcursul verificării, precum și declarația sa de patrimoniu în care a omis să declare numerarul în sumă de .X. lei care ar fi provenit de la .X. în anul 2011.

Pentru stabilirea influenței asupra situației fiscale personale a efectelor documentelor prezentate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au procedat la efectuarea de controale inopinate la:

- .X. S.A. (PV nr. A_VEF_.X./25.02.2016)
- .X. S.A. (PV nr.A_VEF_.X./09.03.2016).

De asemenea, având în vedere considerentele persoanei fizice din notele explicative, conform cărora utilizările de fonduri în numerar în anul 2011 au avut ca sursă existența unor fonduri în numerar, organele de verificare fiscală au procedat la recalcularea numerarului disponibil la finele fiecărei luni din anul 2011, rezultând următoarele:

a) În luna ianuarie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată;

b) În luna februarie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată;

c) În luna martie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat un disponibil în sumă de .X. lei;

d) În luna aprilie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat un disponibil în sumă de .X. lei;

e) În luna mai 2011 persoana fizică a avut disponibil în sumă de .X. lei;

f) În luna iunie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat un disponibil în sumă de .X. lei;

g) În luna iulie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat un disponibil în sumă de .X. lei;

h) În luna august 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată;

i) În luna septembrie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată;

j) În luna octombrie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată;

k) În luna noiembrie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată;

l) În luna decembrie 2011, întrucât persoana fizică a dispus de numerar în sumă de .X. lei și a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, a rezultat suma de .X. lei, fonduri fără sursă identificată.

Urmare celor constatate, rezultă existența unor disponibilități bănești la finele lunii martie, aprilie, mai, iunie și iulie în sumă totală de .X. lei, din surse identificate de organele de verificare fiscală, precum și disponibilități bănești din surse neidentificate de organele de verificare fiscală, la finele lunii ianuarie, februarie, august, septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie în sumă totală de .X. lei.

În concluzie, a rezultat o diferență de .X. lei reprezentând utilizare de fonduri în numerar, superioară avansului de .X. lei care ar fi fost pus la dispoziția d-nei .X. de către .X. în cadrul Acordului de investiții.

Această diferență denotă existența la nivelul anului 2011 a unei surse de venit suplimentare, alta decât cea indicată de persoana verificată, neidentificată de organul fiscal.

2. Având în vedere obligațiile d-nei .X. prevăzute în Acordul de investiții, respectiv: finalizarea negocierilor începute cu .X. efectuate în vederea finanțării proiectului, achiziția terenului situat în localitatea .X., județul .X., finalizarea negocierilor privind contractele de livrare și execuție, servicii cu firma germană .X. GmbH, organele de verificare fiscală au constatat în fapt, neimplicarea sa directă, contractele cu terții (.X., proprietarii terenurilor din .X., furnizorii de servicii, etc.) fiind semnate de d-l .X. – administratorul societăților .X. S.A. și .X. S.A.

3. În privința sursei capitalului vărsat de persoana verificată la constituirea .X. S.A. în anul 2011, organele de verificare fiscală au constatat că aportul în numerar la capitalul social în sumă de .X. lei (echiv. .X. euro) a provenit din creditul acordat în data de 20.07.2011 de .X. și din transferul bancar efectuat în data de 20.07.2011 de d-l .X. și nu dintr-un disponibil în numerar pretins a fi deținut/obținut de la .X. după data de 03.06.2011.

4. Cesiunile succesive de acțiuni din perioada 29.08.2012 – 22.04.2013 ale d-nei .X. în calitate de acționar majoritar cu o cotă de 76% la capitalul social al .X. S.A., au fost efectuate cu prioritate către .X. S.R.L. și .X., .X. (finanțatorul proiectului) intrând în posesia celor 38% din capitalul social abia la data de 12.02.2014.

Organele de verificare fiscală au constatat faptul că, în timp ce în Contractul de cesiune acțiuni încheiat între d-na .X. și persoana juridică .X. S.R.L., a fost indicată utilizarea plății prin virament bancar a prețului total de .X. lei (afereț celor .X. acțiuni cumpărate la prețul de .X. lei), în Contractele de cesiune acțiuni din data de 22.04.2013 și data de 22.04.2013 încheiate de d-na .X. cu persoanele fizice: .X. și .X., nu s-a precizat modalitatea de plată a prețului celor .X. acțiuni cumpărate de aceștia la valoarea nominală de doar X lei/acțiune, ci doar faptul că plata prețului s-a efectuat anterior semnării acestuia.

5. Din explicațiile d-lui .X. date în cadrul notelor explicative, și din documentele puse la dispoziția organelor de verificare fiscală, a rezultat că acesta poate justifica deținerile de fonduri pe care le-a pus la dispoziția d-nei .X. în numerar în anul 2012 pentru suma de .X. lei. Pentru remiterea sumei de .X. lei pe care ar fi acordat-o în numerar d-nei .X. în anul 2011, d-l .X. nu a putut proba transferul, sursa și existența banilor.

6. În urma finalizării proiectului solar, d-l .X. a achiziționat de la d-na .X. acțiuni și obligațiuni în sumă totală de .X. lei deși conform declarațiilor părților ar fi contribuit în total cu suma de .X. lei.

Din calcule a rezultat o diferență de bani în sumă de .X. lei, din care:

- .X. lei reprezintă o sumă plătită efectiv în anul 2012, a cărei realitate a fost probată cu extrase bancare;

- .X. lei reprezintă suma pentru care părțile nu pot proba realitatea remiterii/încasării la nivelul anului 2011.

Având în vedere neconcordanțele reținute, suma de .X. lei nu a fost luată în considerare de organele de verificare fiscală drept sursă de fonduri

la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice verificate la nivelul anului 2011.

III. Având în vedere susținerile persoanei fizice contestatoare și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de verificare fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE:

1. Referitor la susținerea contestatarei “cu privire la temeiul legal al refacerii verificării fiscale efectuată în perioada 18.01 – 01.08.2016, respectiv invocarea art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia nr. .X./16.12.2015 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor – A.N.A.F. a fost emisă anterior datei de 01.01.2016, fapt pentru care întreaga procedură de verificare a fost realizată în baza unui temei juridic greșit”, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Decizia nr. .X./16.12.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost comunicată, atât contestatarei, cât și organelor de verificare fiscală sub imperiul vechii legi, respectiv a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin remitere sub semnătură, iar refacerea verificării fiscale a fost avizată sub imperiul noii legi, respectiv în baza Avizului de verificare fiscală nr. A_VEF_X din data de 11.01.2016.

Potrivit prevederilor art.352 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 352

“(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”.

Astfel, se reține că procedurile de administrare începute după intrarea în vigoare a noului Cod de procedură fiscală sunt supuse prevederilor acestora, iar cele începute înainte de data intrării în vigoare a noului Cod de procedură fiscală rămân supuse vechii legi.

În cazul de față, refacerea verificării fiscale a fost dispusă sub imperiul vechii legi, iar refacerea a fost avizată după data intrării în vigoare a noii legi.

Pentru această situație devin incidente prevederile art. 352 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 352

“(7) Prevederile art. 129 se aplică pentru refacerea inspecției fiscale dispusă prin decizii de soluționare a contestațiilor emise după data de 1 ianuarie 2016”.

Astfel, legiuitorul a prevăzut expres că prevederile noului Cod de procedură fiscală în cazul refacerii fiscale sunt aplicabile numai pentru deciziile de soluționare emise supă data de **01.01.2016**.

Astfel, se reține ca întemeiate argumentele contestatoarei privind invocarea greșită a temeiului de drept în baza căruia s-a efectuat refacerea fiscală, însă nu se reține invocarea nulității actului administrativ fiscal contestat întrucât:

- pe de o parte, potrivit prevederilor art.46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 46

“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (6), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”,

cât și a prevederilor art.49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data de 01.01.2016),

ART. 49

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Se reține că, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, invocarea eronată a prevederilor legale nu atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

- pe de altă parte, organul de soluționare a contestației reține că, procedura de reverificare/refacere fiscală prevăzută în noul Cod de procedură fiscală a fost preluată din vechiul cod, astfel că nu se poate stabili

o vătămare ce nu a putut fi înlăturată, având în vedere că, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, argumentele contestatarei privind nulitatea actului administrativ fiscal contestat, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia pe parcursul verificării fiscale, pentru a clarifica aspectele cu privire la încasarea sumei de .X. lei și realitatea operațiunilor derulate în baza Acordului de investiții încheiat între .X. și .X., organele de verificare fiscală au procedat la efectuarea de controale încrucișate și inopinate, iar rezultatele acestor controale nu i-au fost prezentate, precum nici Notele explicative date de d- l .X., organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul de verificare fiscală poate, potrivit prevederilor art. 139 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, să solicite informații, clarificări, explicații, documente, să folosească înscrisuri și să efectueze în condițiile legii, constatări la fața locului, controale încrucișate/inopinate, să dispună măsuri asigurătorii.

În cazul efectuării de controale încrucișate/inopinate, organele de verificare fiscală întocmesc procese – verbale în care sunt consemnate constatările controalelor.

Legislația fiscală nu prevede obligativitatea prezentării persoanei fizice verificate a constatărilor din procesele – verbale încheiate cu ocazia verificării fiscale, ba dimpotrivă această situație ar contraveni prevederilor art. 11 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la secretul fiscal.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că, organele de verificare fiscală au respectat atât dreptul contribuabilului de a fi informat, cât și dreptul acestuia la apărare, în limitele prevederilor legale, astfel:

- în urma comunicării Avizului de refacere a verificării fiscale nr. A_VEF_X/11.01.2016, persoana verificată a răspuns prin adresa menționată că în perioada 18.01 – 01.02.2016 se află în imposibilitatea de a da curs oricărei solicitări care ar viza prezența personală, deoarece în această perioadă este plecată din localitate;

- la prima invitație transmisă cu adresa nr. A_VEF_X/15.03.2016, în vederea colaborării cu organele fiscale, persoana verificată a răspuns în data de 23.03.2016 că dorește să se ia act de imposibilitatea prezentării în data și

la ora menționată în invitație, deoarece reprezentantul convențional se află în imposibilitatea obiectivă de a asigura asistența juridică;

- prin invitația transmisă prin adresa A_VEF_X/29.03.2016, organele au solicitat persoanei verificate să clarifice o serie de aspecte în cadrul unei Note explicative transmisă prin poștă, răspunsul persoanei fizice .X. fiind transmis în data de 18.04.2016, neclarificând aspectele solicitate, considerând că informațiile solicitate de către organul fiscal exced perioadei supusă refacerii;

- odată cu Înștiințarea pentru discuția finală pentru data de 18.07.2016, transmisă prin adresa nr. A_VEF_X/13.07.2016, persoanei verificate i s-a transmis și proiectul raportului de verificare fiscală în vederea formulării unui punct de vedere, aceasta solicitând o amânare a discuției finale, prin adresa nr. A_VEF_X/20.07.2016 pe motiv că a primit adresa după ora 14.30, astfel că a fost în imposibilitatea de a participa la discuția finală asupra proiectului raportului de verificare fiscală;

- prin adresa nr. A_VEF_X/19.07.2016, organul fiscal a replanificat discuția finală pentru data de 26.07.2016, dar persoana fizică .X. a solicitat din nou o amânare a discuției finale, prin adresa nr. A_VEF_X/21.07.2016 pe motiv că în perioada 26-28.07.2016 nu se află în țară, de asemenea nici reprezentantul convențional nu se află în țară în perioada 24-31.07.2016, neputând asigura asistența juridică;

- în urma invitației transmise de organul fiscal cu adresa nr. A_VEF_X/21.07.2016, discuția finală a fost ținută în data de 01.08.2016, concluziile fiind consemnate în Minuta cu nr. A_VEF_X/01.08.2016, organelor fiscale fiindu-le puse la dispoziție un punct de vedere cu privire la proiectul de raport de verificare fiscală care a fost completat de către persoana fizică în data de 08.08.2016.

Se reține că, organele fiscale au invitat persoana fizică verificată la sediul D.G.C.V.P.F. potrivit art. 138 alin. (13) și alin.(14) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(13) 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.

(14) 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”.

Organul de soluționare a contestației a reținut că, organele de verificare fiscală au dat posibilitatea persoanei fizice să-și exercite dreptul de a fi ascultată conform art. 9 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și mai mult decât atât, cel de-al doilea termen consecutiv stabilit de organul fiscal în vederea audierii a fost prelungit în conformitate cu prevederile art. 6 alin.(3) din același act normativ:

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.

În concluzie, argumentele persoanei fizice referitoare la aspectele de natură procedurală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care organul de soluționare a contestației va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. ASPECTE DE FOND

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de .X. lei drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale și au calculat impozit pe venit suplimentar și accesorii aferente, în condițiile în care persoana fizică verificată nu face dovada remiterii numerarului în sumă de .X. lei de către d-l .X. în baza Acordului de investiții.

În fapt, organele de verificare fiscală, în urma refacerii verificării fiscale dispusă de Direcția Generală Soluționare Contestații - A.N.A.F., prin Decizia nr. .X./16.12.2016, au constatat faptul că persoana fizică .X. a justificat veniturile suplimentare în sumă de .X. lei stabilite de organele de verificare fiscală ca venituri neidentificate, ca fiind rezultatul Acordului de investiții încheiat în data de 03.06.2011 cu persoana fizică .X..

Organele de verificare fiscală au constatat următoarele:

Prin Acordul de investiții încheiat sub semnătură privată datat în 03.06.2011, .X. și .X. au decis înființarea unei societăți de dezvoltare a unui proiect solar, în următoarele condiții:

- .X. se angajează să participe la această investiție cu suma de .X. euro, având dreptul, de a cumpăra un pachet de 20% din acțiunile societății care va dezvolta proiectul.

Conform răspunsului nr.X din Nota explicativă dată de persoana verificată .X. a reprezentat singurul investitor implicat în finanțarea proiectului solar.

De asemenea, .X. se angajează să contribuie la:

- finalizarea negocierilor începute cu .X. privind finanțarea proiectului, finalizarea achiziției terenurilor necesare parcului solar în localitatea .X., județul .X., semnarea contractelor cu firmele EPC și .X.S GmbH și de asemenea, vânzarea unui pachet de 20% din acțiunile societății care va dezvolta proiectul solar, la un preț ferm echivalent a 1,7 mil. Euro/MW, indiferent de evoluția pieței în domeniu.

La pct.H și pct.D din Acordul de investiții s-a consemnat faptul că prima tranșă din finanțare, respectiv, suma de .X. lei (echivalentul a .X. euro), s-a acordat în numerar la data de 03.06.2011, urmând ca diferența de .X. euro, să se plătească în tranșe, la solicitarea justificată, pe bază de documente, a d-nei .X..

În cursul anului 2012, s-au întocmit trei Acte adiționale la Acordul de investiții pentru acordarea de către .X. a diferenței în sumă de .X. lei (echivalentul a .X. euro), după cum urmează:

- prin Actul adițional nr. X/27.04.2012 este consemnată acordarea sumei în numerar de .X. lei;
- prin Actul adițional nr. .X./04.05.2012 este consemnată acordarea sumei în numerar de .X. lei;
- prin Actul adițional nr. X/17.05.2012 este consemnată acordarea sumei în numerar de .X. lei.

Așa cum rezultă din Minuta întâlnirii din data de 31.03.2016, d-l .X. a pus la dispoziție extrasele contului bancar deținut la BCR din care rezultă că în zilele de 26.04.2012, 04.05.2012 și 17.05.2012, a ridicat numerar în sumă totală de .X. lei.

Aceste sume au fost puse la dispoziția d-nei .X. în aceeași zi sau la o dată apropiată.

Organele de verificare fiscală au constatat că, d-l .X. nu a prezentat și documentele justificative aferente disponibilității în numerar a sumei de .X. lei pe care ar fi acordat-o d-nei .X. în anul 2011, deși la pct.3 din Nota explicativă din data de 22.03.2016, s-a angajat să pună la dispoziția echipei de verificare fiscală, toate documentele cu care să probeze proveniența și disponibilitatea banilor acordați către aceasta.

Pentru a identifica fondurile provenite din Acordul de investiții și destinația acestora, organele de verificare fiscală au efectuat la .X. S.A. și .X. S.A. controale inopinate prin PV nr. A_VEF_.X./25.02.2016 și PV nr. A_VEF_.X./09.03.2016, constatând că:

- din analiza fluxului de numerar utilizat după data de 03.06.2011, organele de verificare fiscală au identificat utilizarea de numerar în valoare

de .X. lei. Faptul că această sumă este superioară finanțării de .X. lei care ar fi fost primite în anul 2011 de la .X., denotă existența unei surse de venit suplimentar, alta decât cea indicată de persoana verificată;

- .X. a cesionat acțiunile pe care le-a deținut în .X. S.A. mai multe persoane fizice și juridice;

În vederea desfășurării activității ca producător de energie solară, .X. S.A. a achiziționat în luna septembrie 2011, o suprafață totală de 101.600 mp teren în localitatea .X., județul .X. de la: .X. Ltd S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L., în valoare totală de .X. lei. Prețul total al vânzării terenurilor a fost achitat de societate prin virament din contul bancar deținut de BRD.

De asemenea, în scopul de a construi și dezvolta parcul fotovoltaic de 2 MW, .X. S.A. a primit finanțare de la .X., în valoare totală de .X. euro prin Contractul de credit nr. .X./22.03.2012, creditare garantată cu terenul menționat.

În data de 20.07.2012, .X. S.A. a contactat lucrări de proiectare, livrare, montaj, conectare și punere în funcțiune a proiectului de generare a energiei fotovoltaice, în valoare totală de .X. euro, cu firma .X.S GMBH – Germania și servicii de montaj panouri solare în valoare totală de .X. euro, cu firma .X. S.R.L. - Republica Cehă.

Față de obligațiile asumate de d-na .X. prin Acordul de investiții, în stadiul de demarare a investiției parcului solar, organul de verificare fiscală nu a constatat implicarea persoanei fizice verificate, negocierea încheierii contractelor și semnarea acestora fiind realizată personal de administratorul societăților, d-l .X. împreună cu d-l .X., așa după cum reiese și din Nota explicativă din data de 18.02.2016.

Urmare emisiunii de obligațiuni din data de 13.03.2012 și respectiv 03.08.2012, .X. a finanțat cu suma totală de .X. euro câteva persoane fizice (.X.) în vederea subscrierii ofertelor de obligațiuni .X. și .X., în scopul susținerii de către acestea a dezvoltării proiectului de energie.

În acest sens, în data de 12.03.2012 și 01.08.2012, între .X. denumită “acționar” și partenerii: .X. și .X., s-au încheiat două convenții sub semnătură privată, pentru predarea către aceștia a sumei în numerar de .X. euro și respectiv, de .X. euro.

Organele de verificare fiscală au constatat că suma de .X. euro (echivalentul a .X. lei la 4,35 lei/euro curs BNR) acordată partenerilor .X. și .X. de către .X., a provenit dintr-un credit bancar de la .X. luat în data de 12.03.2012.

În data de 13.03.2014, sub argumentul că “modificările legislative din domeniul energiei regenerabile nu mai generează venituri însemnate proiectului” dezvoltat de către .X. S.A., și că “îndatorarea societății cu mai multe emisiuni de obligațiuni afectează profitabilitatea companiei”, .X. în calitate de acționar împreună cu .X. – administrator al societății și .X. – președinte al Consiliului de supraveghere în cadrul .X. S.A., au hotărât completarea Convenției din data de 12.03.2012 cu Actul adițional nr. 1 cu următoarele precizări:

- Partenerii vor prelua în nume propriu obligațiunile emise de societate de la persoanele cooptate în anul 2012;

- Partenerii vor transfera către acționar obligațiunile, prețul acestora urmând a fi considerat plătit ca urmare a prețului primit în baza convențiilor din anul 2012.

Asfel, la maturitatea obligațiunilor .X., .X. și .X. din anul 2014, următoarele persoane: .X., au predat sumele încasate în valoare totală de .X. lei, către .X. și .X..

Cu această sumă, după impozitarea veniturilor din vânzarea de obligațiuni, .X. și .X. au achiziționat de la societate un număr de .X. obligațiuni, la prețul de 1 leu/obligațiune, urmare emisiunii de obligațiuni .X. de la data de 13.03.2014.

De asemenea, potrivit declarației d-lui .X., dobânda în sumă de .X. lei, aferentă obligațiunilor .X., .X. și .X. ajunse la maturitate în anul 2014, deținute de persoanele fizice menționate, a rămas la dispoziția lui .X. – acționar majoritar la .X. S.A.(societatea de administrare a fondurilor de investiții a .X. S.A.).

Ulterior, în data de 18.04.2014, cele .X. obligațiuni .X. ajunse la maturitate, au fost cesionate de .X. și .X. către .X. la același preț de 1 leu/obligațiune, astfel încât aceasta le-a putut cesiona în data de 24.04.2014 la același preț către .X..

În data de 07.05.2013, .X. în calitate de persoană fizică, a subscris la oferta de .X. obligațiuni .X., la prețul de X euro/obligațiune, prin achitarea prin virament bancar a sumei de .X. euro (echivalent a .X. lei conform evidenței contabile a societății).

În cursul aceleiași luni, la data de 28.05.2013, .X. a cesionat cele .X. obligațiuni .X. către persoana fizică .X., care le-a revândut d-nei .X. la același preț, un an mai târziu.

La data de 24.04.2014, aflată din nou în posesia a .X. obligațiuni .X., .X. a cesionat către .X., obligațiunile .X. la prețul de 1 euro/obligațiune.

Contractul de cesiune de obligațiuni semnat de .X. și .X. în data de 24.04.2014 conține consensul părților conform căruia investiția care a făcut obiectul Acordului de investiții din 03.06.2011 se consideră finalizată prin:

- constituirea .X. S.A. și .X. S.A.;
- achiziția de către .X. a .X. obligațiuni .X. emise de .X. S.A.;
- achiziția de către .X. a .X. obligațiuni .X. emise de .X. S.A. la prețul de .X. euro (echivalentul a .X. lei, conform evidenței contabile a societății).

Organele de verificare fiscală au constatat că la data de 24.04.2014, data la care .X. și .X. au considerat încheiat Acordul de investiții, .X. achitase suma totală de .X. lei, după cum urmează:

- .X. lei pentru .X. acțiuni .X. S.A. la prețul de X (X) lei/acțiune;
- .X. lei pentru .X. obligațiuni .X. emise de .X. S.A. la prețul de 1 leu/obligațiune;

- .X. lei pentru .X. obligațiuni .X. emise de .X. S.A. la prețul de 1 leu/obligațiune.

În concluzie, față de suma totală de .X. lei cu care .X. ar fi finanțat proiectul solar, conform Acordului de investiții și a actelor adiționale, organele de verificare fiscală au constatat o diferență nejustificată de .X. lei, până la nivelul contravalorii efective a acțiunilor și obligațiunilor achiziționate în total cu suma de .X. lei.

La întrebarea nr. X din Nota explicativă pusă persoanei verificate în legătură cu existența diferenței de .X. lei care ar fi rămas la dispoziția sa la finalizarea tranzacției cu d-l .X., persoana verificată a refuzat să clarifice acest aspect.

Ulterior, în cadrul discuției finale consemnate în Minuta întâlnirii din data de 01.08.2016, d-na .X. a declarat că nu mai datorează această diferență, urmare faptului că, prin Contractul de cesiune obligațiuni încheiat în data de 24.04.2014, s-a modificat Acordul de investiții din anul 2011.

Față de cele prezentate, suma de .X. lei nu a fost luată în considerare drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice verificate la nivelul anului 2011, calculând un impozit pe venit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 109¹ alin. 6 lit. a și ale art.109⁴ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 109¹

"(6) Metodele indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate sunt următoarele:

a) metoda sursei și cheltuirii fondului. Metoda constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă verificării. "

ART. 109⁴

"Rezultatul verificării va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările din punct de vedere factic și legal. Raportul va sta 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 impozabilă."

coroborate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 1 Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art. 109¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 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. 5 Metodele indirecte utilizate pentru stabilirea bazei impozabile ajustate sunt următoarele:

a) metoda sursei și cheltuirii fondului;

Art. 6 Alin.(1) Selectarea metodelor indirecte pentru ajustarea bazei impozabile este de competența organelor fiscale.

Alin. (3) Utilizarea metodelor indirecte se poate face individual sau combinat, în funcție de complexitatea, dificultățile, sursele de informații și de perioada verificată.

Art. 7

Alin. (1) Metoda sursei și cheltuirii fondului constă în compararea cheltuielilor efectuate de o persoană fizică cu veniturile declarate în perioada verificată. Orice cheltuială în exces față de valoarea declarată a veniturilor poate reprezenta venit impozabil nedeclarat.

*Alin. (2) Pentru reconstituirea venitului obținut atât din surse impozabile, cât și din surse neimpozabile, care este luat în considerare la stabilirea bazei impozabile ajustate, **se au în vedere fluxurile de numerar.***

*Alin. (3) Pentru aceasta, fluxurilor de numerar li se asociază cheltuielile și veniturile persoanei fizice, determinându-se astfel în întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor, care va fi comparat **cu numerarul încasat din orice sursă.***

Alin. (4) Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate se va calcula bilanța veniturilor și cheltuielilor efectuate, fiind luate în considerare veniturile, respectiv sumele încasate, cheltuielile totale, veniturile neimpozabile, creșterile și descreșterile nete ale activelor în perioada verificată.

Alin. (5) Determinarea veniturilor sustrase de la impozitare constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă verificării.

Se reține că organul fiscal 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 cheltuirii fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Aceste dispoziții legale au fost menținute și în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate de la 01.01.2016 la art. 138 alin.(4) și alin.(10), art. 138 lit.b) și la art. 34 lit.a) și b, art. 36 lit.a), art. 37 alin.(1), alin.(2) lit.a) și art.38 din O.P.A.N.A.F. nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor.

Așa cum s-a prezentat pe larg la situația de fapt, organele de verificare fiscală au reverificat situația fiscală personală a persoanei fizice .X., ca

urmare a Deciziei nr. 394/16.12.2015 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Prin Decizia nr. 394/16.12.2015, organul de soluționare a contestației a reținut că referitor la suma de .X. lei (echivalent a .X. euro), „deși organele fiscale au analizat atât Acordul de investiții încheiat între .X. și domnul .X. la nivelul anului 2011, cât și Contractul de cesiune de acțiuni, considerentele organelor de verificare fiscală pentru care nu a fost luată în calcul ca sursă de numerar suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea în lei a .X. euro sunt că în Declarația de patrimoniu persoana verificată nu a declarat că ar deține obligațiuni la .X. S.A., iar la întrebările adresate de echipa de verificare fiscală prin notele explicative din data de 20.08.2015 și din data de 23.10.2014 privind alte încasări în numerar de la persoane fizice sau juridice, aceasta **nu a declarat suma de .X. lei** (echivalentul a .X. euro) încasată de la domnul .X., că potrivit informațiilor de la O.N.R.C. acționarii .X. S.A sunt fondul închis de investiții .X.), și fondul închis de investiții .X. (0,0843%), cu un capital social subscris și vărsat în sumă de .X. lei și că persoana fizică verificată nu figurează ca acționar și nu a pus la dispoziția organului de verificare fiscală documente din care să reiasă participarea la constituirea acestei societăți, sau deținerea de obligațiuni în cadrul celor două fonduri închise de investiții, în perioada verificată”.

Față de cele prezentate, precum și pentru faptul că potrivit prevederilor art. 213 alin. (4) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației este obligat să ia în considerare toate documentele și argumentele prezentate de contestatoare pe parcursul căii administrative de atac, putând să înlăture motivat acele argumente care nu sunt întemeiate, ținând seama că organele de verificare fiscală nu au stabilit cu claritate faptul că persoana fizică .X. nu ar fi încasat suma de .X. lei potrivit lit. H din Acordul de investiții, cu toate că celelalte clauze au fost acceptate de organele de verificare fiscală s-a impus refacerea verificării fiscale cu privire la derularea a Acordului de investiții încheiat între .X. și domnul .X. la nivelul anului 2011, refacere care a vizat aceeași perioadă supusă verificării fiscale prin Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF_X/RVF X/11.06.2015.

Pornind de la recomandările organului de soluționare a contestației, se reține că organele de verificare fiscală au analizat Acordul de investiții încheiat între .X. și .X., au efectuat controale încrucișate la .X. S.A. și .X. S.A. și au luat Note explicative d-lui .X., concluzionând că în urma proiectului solar, d-l .X. a achiziționat de la d-na .X. acțiuni și obligațiuni în sumă totală de .X. lei, deși conform declarațiilor părților ar fi contribuit în total cu suma de .X. lei.

Din calcule a rezultat o diferență de bani în sumă de .X. lei, din care:

- .X.0 lei reprezintă o sumă plătită efectiv în anul 2012, a cărei realitate a fost probată cu extrase bancare;

- .X. lei reprezintă suma pentru care părțile nu pot proba realitatea remiterii/încasării la nivelul anului 2011.

Având în vedere aceste neconcordanțe, se reține că în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de .X. lei drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice verificate și au calculat impozit pe venit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Referitor la criticile aduse de contestatară în ceea ce privește *„constatarea cu privire la neimplicarea d-nei .X. în îndeplinirea obligațiilor contractuale prevăzute în Acordul de investiții, în condițiile în care gestiunea afacerilor .X. S.A. și .X. S.A. și reprezentarea în relațiile cu terții au fost încredințate către d-l .X., care era reprezentantul legal al celor două societăți și care a acționat în concordanță cu prevederile art. 137 alin.(1) din Legea nr. 31/1991 privind societățile comerciale.*

Implicarea în reprezentarea societăților, negocierea și derularea contractelor de către societăți s-a realizat în conformitatea cu dispozițiile legale în vigoare, prin administratorul societății, în calitate de reprezentant al acestora, în baza mandatului acordat de către acționari.

Nu se poate afirma că există vreo suspiciune cu privire la realitatea construirii .X. S.A. și .X. S.A. și funcționarea acestora pe piață, precum și calitatea de acționar a subsemnatei, fapt ce atestă fără dubiu îndeplinirea de către acesta a obligațiilor asumate prin Acordul de investiții ce au făcut obiectul verificării”, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit pct.B din Acordul de investiții, d-na .X. se angajează:

- să se finalizeze negocierile începute cu .X., în vederea asigurării finanțării proiectului;
- să se finalizeze achiziția terenului aferent investiției, situate în localitate .X., județul .X.;
- să se finalizeze negocierile și să se semneze contractul de execuție cu compania germană .X. GmbH;
- să îl informeze permanent pe d-l .X. cu evoluția dezvoltării proiectului.

În urma analizării documentelor avute la dispoziție cu ocazia efectuării controalelor încrucișate la cele două societăți de dezvoltare a proiectului solar, .X. S.A. și .X. S.A., organele de verificare fiscală au constatat faptul că toate contractele încheiate în vederea desfășurării activității ca producător de energie solară (achiziție terenuri de la .X. Ltd S.R.L., .X. S.R.L. și .X. S.R.L., lucrări de proiectare, livrare, montaj, conectare și punere în funcțiune a proiectului de generare a energiei fotovoltaice, de la firma .X.S GMBH – Germania și servicii de montaj panouri solare de la firma .X. S.R.L. - Republica Cehă), au fost semnate de d-l .X. administratorul acestora.

Constatarea organelor de verificare fiscală s-a bazat și pe declarația d-lui .X. conform căreia o altă persoană care s-a implicat în negocierea și finalizarea contractelor menționate a fost d-l .X., fără nici o mențiune de implicare directă sau indirectă a d-nei .X..

Astfel, constatările organelor de verificare fiscală referitoare la îndeplinirea de către .X. a obligațiilor stipulate în Acordul de investiții s-a

bazat pe mijloacele de probă administrate în cadrul procedurii de refacere a verificării situației fiscale personale, în condițiile prevăzute la art.55 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, argumentele contestatarii raportându-se la calitatea acesteia de acționar în baza căreia a fost desemnat administratorul, în persoana d-lui .X., nefiind susținute de mijloacele de probă administrate de organele de verificare fiscală.

Dispozițiile prevăzute de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale referitoare la administrarea societăților invocate de contestatară au caracter general, or în acordul de investiții prezentat de către persoana fizică verificată nu este prevăzută posibilitatea îndeplinirii angajamentelor acesteia prin intermediul altor terțe persoane.

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia *“.X. nu avea și nici nu are obligația de a face vreun fel dovada provenienței numerarului la data efectuării plății atâta timp cât acesta nu se afla el însuși în procedura de verificare. Solicitarea adresată d-lui .X. de a prezenta dovezi prin care să probeze sursa sumelor deținute într-o anumită perioadă, în calitate de terț, nu se încadrează în ipoteza reglementată de dispozițiile invocate de organul fiscal, având în vedere că proveniența surselor bănești ale terțului nu privește relațiile juridice dintre subsemnata și .X. și excede dreptului organelor de verificare fiscală de a solicita informații”*, organul de soluționare a contestației reține că informațiile puse la dispoziție de către d-l .X. în cadrul Notelor explicative, referitoare la deținerile de fonduri remise d-nei .X. conform Acordului de investiții, au fost probate de acesta prin prezentarea de extrase bancare din care rezultă viramentul sumei totale de .X. lei doar la nivelul anului 2012. Numai pentru remiterea sumei de .X. lei pe care ar fi acordat-o în numerar d-nei .X. de anul 2011, d-l .X. nu a putut proba transferul, sursa și existența banilor.

În conformitate cu art.58 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate”, d-lui .X. i s-a solicitat să prezinte documente, acte, înscrisuri, etc., doveditoare ale existenței sumelor de bani acordate d-nei .X. în baza Acordului de investiții din anul 2011 și a actelor adiționale la acord.

Se reține că, d-l .X. a prezentat organelor de verificare fiscală extrasele de cont în care sunt reflectate extragerile pe care le-a efectuat și care probează sursa banilor acordați d-nei .X. în anul 2012, pentru suma totală de .X. lei, astfel:

- .X. lei, eliberare numerar din contul deschis la BCR la data de 26.04.2012, acordați în cash în data de 27.04.2012 (act adițional 1 la Acordul de investiții);
- .X. lei, eliberare numerar din contul deschis la BCR la data de 04.05.2012, acordați în cash în data de 04.05.2012 (act adițional 2 la Acordul de investiții);
- .X. lei, eliberare numerar din contul deschis la BCR la data de 17.05.2012, din care .X. lei au fost acordați în cash în data de 17.05.2012 (act adițional 3 la Acordul de investiții).

Referitor la afirmația d-lui .X. din Nota explicativă, că va prezenta extrase bancare doveditoare și pentru suma de .X. lei, menționată în Acordul de investiții că ar fi fost acordată în numerar d-nei .X. la data de 03.06.2011, organele de verificare fiscală au constatat faptul că acesta nu a prezentat astfel de extrase și alte documente justificative cu care să probeze sursa banilor pentru anul 2011.

În consecință, remiterea sumei de .X. lei în numerar de către .X. către d-na .X. nu a fost luată în considerare drept sursă de fonduri de către organele de verificare fiscală, întrucât, în conformitate cu art.58 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că, organele de verificare fiscală au considerat că documentele prezentate de persoana fizică verificată în susținerea punctului de vedere, care pot proba existența unor fonduri în numerar la datele de 15, 29 și 30.03.2011 la dispoziția d-nei .X., nu probează că aceste fonduri au fost puse la dispoziția d-lui .X. și că acesta la rândul său le-a transferat către d-na .X., la data de 03.06.2011.

Însă, d-l .X., în cadrul Notelor explicative a indicat ca dovezi pentru existența sumelor de bani avansate către d-na .X. "extrase bancare doveditoare" și nu existența unor fonduri în numerar ca fiind provenite de la soția acestuia, .X..

Deși contestatara a susținut că suma de .X. lei provine de la o altă persoană fizică, prezentând un Acord de investiții sub semnătură privată încheiat cu acesta, susținerea nu a fost reținută, întrucât părțile acordului nu au demonstrat nici remiterea și nici utilizarea sumei conform prevederilor acordului în cauză.

La nivelul anului 2011, d-na .X. a utilizat fonduri în numerar din surse neidentificate de organele de verificare fiscală, în sumă de .X. lei, din care .X. lei, în perioada ianuarie – februarie 2011, și .X. lei, în perioada octombrie – decembrie 2011, rezultate ca urmare analizei fluxurilor de numerar astfel:

- în perioada ianuarie – februarie 2011, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de .X. lei, din surse neidentificate de organul de verificare fiscală;

- în perioada martie – mai 2011, persoana fizică verificată a dispus de fonduri în sumă de .X. lei, din surse identificate de organul de verificare fiscală, pe care nu le-a utilizat;

- în perioada iunie – decembrie 2011, persoana fizică verificată a utilizat fonduri cumulate în sumă de .X. lei și a încasat fonduri în sumă totală de .X. lei din surse neidentificate, rezultând utilizări mai mari cu suma de .X. lei, din care .X. lei, au fost probate cu documente justificative.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că, după reconstituirea de către organele de verificare fiscală a modalității de punere în fapt a Acordului de investiții, s-a constatat faptul că la data de 24.04.2014, părțile au decis de comun acord încetarea Acordului de investiții odată cu finalizarea proiectului solar și achiziționarea de către .X. a unui număr de acțiuni și obligațiuni în sumă totală de .X. lei.

D-na .X. admite că suma de .X. lei rezultată între valoarea totală a finanțării de către .X. (.X. lei) și valoarea totală a achiziției (.X. lei), a rămas la dispoziția sa, ca urmare a modificării termenilor și condițiilor Acordului.

Se reține că, în urma analizei extraselor bancare, organele de verificare fiscală au constatat că din totalul sumei achitate în plus, în valoare de .X. lei, doar plata de .X. lei a fost probată cu extrase bancare, astfel că pentru diferența de .X. lei care coincide cu valoarea avansului din Acord la nivelul anului 2011, pentru care d-l .X. nu a prezentat mijloacele de probă cu care să certifice disponibilitatea în anul 2011 a numerarului pretins a fi avansat către persoana fizică verificată, precum și neconcordanțele legate de utilizarea numeralului în cursul anului 2011 de către .X., susțin neinclusiunea sumei de .X. lei în fluxul de numerar disponibil la nivelul anului 2011 ca având sursa indicată de persoana verificată.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF_X/31.08.2016 emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice – Direcția Persoane Fizice cu Averi Mari pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venit,
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe venit.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**