



DECIZIA nr. 000/11.2019
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 000/2019

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.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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 in cadrul verificarii situatiei

fiscale personale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

- pentru diferența de venit stabilită suplimentar au fost calculate obligații fiscale accesorii, respectiv dobanzi și penalități de nedeclarare, astfel obligațiile stabilite în sarcina sa au ajuns la sume colosale;

- verificarea a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art. 44 din Constituția României, care garantează dreptul de proprietate privată asupra averii dobândită licit și nu poate fi confiscată;

- organele de verificare fiscală au dat dovada de rea credință, prin înlăturarea documentelor și explicațiilor furnizate de contestatar și de persoanele cu care a încheiat contractele de împrumut;

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de 000 lei, deși nu ar fi fost imposibil să economisească această sumă, dat fiind faptul că anterior a lucrat o perioadă lungă de timp în străinătate și a moștenit diferite imobile care au fost valorificate;

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare explicațiile și documentele depuse referitoare la suma de 000 lei, deținută în numerar la începutul anului 2014, despre care susține că a făcut obiectul în dosarul penal nr.000/2015, aflat pe rolul Tribunalului, pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prin care administratorul societății, respectiv persoana fizică X, a prejudiciat bugetul de stat cu suma totală de 000 lei, din care suma de 000 lei impozit pe profit și suma de 000 lei, reprezentând TVA, prejudiciul cauzat fiind achitat integral.

Totodată, persoana fizică susține că prezumția dobândirii licite a averii se bazează și pe principiul general potrivit căruia orice act sau fapt juridic este licit până la dovada contrarie, impunând în ceea ce privește averea unei persoane, că dobândirea ilicită a acesteia să fie dovedită.

Cât privește contractele de împrumut prezentate și pe care organele de verificare fiscală nu le-au luat în considerare, contestatarul susține că forța juridică a contractelor de împrumut nu poate fi pusă în discuție, astfel organele de verificare nu pot invalida contractele valabil încheiate. Totodată, persoana fizică X susține că legea nu prevede o anumită formă pentru contractul de împrumut și nu este o condiție a formei autentice pentru validitate.

Prin urmare, contestatarul solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr.000/2019 împreună cu Raportul de verificare fiscală nr.000/2019, ca fiind netemeinice și nelegale.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr.000/2019 si Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr. 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2016, urmatoarele:

Urmare verificarii situatiei fiscale personale a persoanei fizice X, s-a constatat ca in perioada 01.01.2014-31.12.2016, persoana fizica verificata a utilizat fonduri in suma de 000 lei, reprezentand imprumuturi acordate societatii Z, achizitie/constructie imobil, impozite, taxe si contributii achitate, comisioane bancare, achizitie auto, pentru care au fost identificate surse de fonduri in suma de 000 lei, reprezentand venituri din salarii, restituire creditare societate Z, dobanzi, vanzare auto din patrimoniul personal, rezultand astfel o diferenta de venituri suplimentare din surse neidentificate in suma de 000 lei.

Pe baza informatiilor prezentate de persoana fizica verificata X, cat si a documentelor detinute si obtinute in conformitate cu prevederile legale, organele de verificare fiscala au ajustat baza impozabila, prin metoda sursei si utilizarii fondului, comparand cheltuielile efectuate de persoana fizica verificata cu veniturile declarate, constatandu-se ca persoana fizica X a utilizat fonduri a caror sursa nu a fost identificata, pentru acordarea de imprumuturi societatii Z si cheltuieli personale.

În vederea stabilirii numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2014, 2015 și 2016, precum și a sursei din care provin banii, respectiv fondurile acumulate, a împrumuturilor contractate de la bănci sau persoane fizice, organele de verificare fiscală au solicitat informații, clarificări, explicații scrise, documente și alte mijloace de probă de la persoana fizică verificată.

Prin Nota explicativa nr. 000/2019, persoana fizica X a declarat ca numerarul deținut la începutul anului 2014, a fost în suma totala de 000 lei, din care suma de 000 lei, a fost constatata în urma controlului efectuat de Direcția Generala Antifrauda Fiscala în Dosarul nr.000/2015, iar suma de 000 lei, provine din economii acumulate.

Totodata, persoana fizica verificata a declarat ca mare parte din sumele cu care a creditat societatea Z, au fost imprumutate de la persoanele fizice Y, administrator al societății Q și A, administrator al societății B, pentru care a prezentat contracte de împrumut incheiate cu persoanele fizice Y și A.

Însă, organele de verificare fiscala au constatat ca persoana fizica verificata nu a putut proba cu documente justificative sau mijloace de proba

detinerea numerarului declarat întrucât, faptul că organele de urmărire penală și instanța de judecată au constatat existența unui prejudiciu la societatea Z în valoare de 000 lei, prin înregistrarea în contabilitatea a unor facturi fiscale fictive care nu reflectă realitatea, nu constituie o probă pentru deținerea acestei sume, în numerar, de către X.

Totodata, organele de verificare fiscala au constatat din documentele prezentate de persoana fizica verificata, ca, organele de urmărire penală nu au reținut în rechizitoriul întocmit în dosarul penal nr. 000/2013 și nici instanța de judecată în sentința penală nr. 000/2017 pronunțată în dosar nr.000/2015, faptul că administratorul societății X și-ar fi însușit această sumă de la societatea Z, cu atât mai mult, nu s-a reținut faptul că această sumă s-ar fi aflat în patrimoniul persoanei fizice verificate, astfel încât la data de 01.01.2014 aceasta să dețină în numerar suma de 000 lei.

În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând economii, din verificarile efectuate, organele de verificare fiscala au constatat ca veniturile declarate ale persoanei fizice X nu susțin economisirea acestei sume, astfel încât aceasta să se regasească în patrimoniul persoanei fizice verificate la începutul anului 2014.

Cat privește contractele de împrumut încheiate cu persoanele fizice Y și A, organele de verificare fiscala nu le-au luat în considerare deoarece au constatat ca acestea sunt înscrisuri sub semnătură privată, completate olograf pe un formular tipizat, nu poartă mențiuni cu privire la modalitatea de acordare a sumei împrumutate, numerar sau prin transfer bancar și nici mențiuni cu privire la remiterea efectivă a sumelor de la împrumutător la persoana fizică împrumutată, sau mențiuni cu privire la eventualele restituiri de sume.

Or, lipsa mijloacelor de probă și a documentelor justificative corelate cu informațiile deținute/obținute de organele de verificare fiscala, mijloace necesare identificării sursei fondurilor bănești utilizate în perioada 01.01-2014-31.12.2016, au condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea Metodei sursei și utilizării fondului, de reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

În ceea ce privește veniturile din salarii și din vânzarea autovehiculului din patrimoniul personal, organele de verificare fiscala au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice X aceste venituri și au fost preluate prin metoda sursei și utilizării fondului, la rubrica „sursa fondurilor”.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019, pentru perioada 01.01.2014 –31.12.2016, impozit pe venit în sumă 000 lei, pentru care au calculat accesorii aferente în suma de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei, penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în suma 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:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2016, în condițiile în care nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, organele de verificare fiscală, în conformitate cu dispozițiile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat o verificare a situației fiscale personale a persoanei fizice X cu privire la impozitul pe venit.

Urmare verificării efectuate, organele de verificare fiscală au constatat ca persoana fizică X în perioada 01.01.2014-31.12.2016, a utilizat fonduri în suma de 000 lei, reprezentând împrumuturi acordate societății Z, achiziție/construcție imobil, impozite, taxe și contribuții achitate, comisioane bancare, achiziție auto, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, reprezentând venituri din salarii, restituire creditare societate Z dobânzi, vânzare auto din patrimoniul personal, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 000 lei.

În vederea determinării numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2014, 2015 și 2016, precum și a sursei din care provine acesta, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate X, informații, clarificări, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă.

Persoana fizică verificată, a declarat că numerarul deținut la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2014, a fost în suma de 000 lei, sursa

fondurilor fiind alcatuita din suma de 000 lei, constatata în dosarul nr. 000/2015, în urma verificarii de către inspectorii antifrauda din cadrul ANAF și suma de 000 lei din economii acumulate.

Însă, organele de verificare fiscala au constatat ca persoana fizica verificata nu a putut proba cu documente justificative sau mijloace de proba detinerea numerarului declarat întrucât, faptul că organele de urmărire penală și instanța de judecată au constatat existența unui prejudiciu la societatea Z în valoare de 000 lei, prin înregistrarea în contabilitatea a unor facturi fiscale fictive care nu reflectă realitatea, nu constituie o probă pentru deținerea acestei sume, în numerar, de către X.

Totodata, organele de verificare fiscala au constatat din documentele prezentate de persoana fizica verificata, ca, organele de urmărire penală nu au reținut în rechizitoriul întocmit în dosarul penal nr. 000/2013 și nici instanța de judecată în sentința penală nr. 000/2017 pronunțată în dosar nr.000/2015, faptul că administratorul societății X și-ar fi însușit această sumă de la societatea Z, cu atât mai mult, nu s-a reținut faptul că această sumă s-ar fi aflat în patrimoniul persoanei fizice verificate, astfel încât la data de 01.01.2014 aceasta să dețină în numerar suma de 000 lei.

În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentand economii, din verificarile efectuate, organele de verificare fiscala au constatat ca veniturile declarate ale persoanei fizice X nu sustin economisirea acestei sume, astfel încat aceasta sa se regaseasca în patrimoniul persoanei fizice verificate la inceputul anului 2014.

Prin urmare, organele de verificare fiscala, urmare analizei documentelor prezentate și explicatiilor persoanei fizice verificate, coroborate cu informatiile detinute de organele de verificare fiscala, au constatat ca persoana fizica X, nu a putut proba cu documente justificative sau mijloace de proba, sursa fondurilor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2016, pentru creditarea societății Z și cheltuieli personale.

Or, conform prevederilor art. 138 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, persoana fizica verificata avea obligatia de a prezenta documente justificative sau alte clarificari relevante pentru situația sa fiscala.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificarii situatiei fiscale personale nr. 000/2019, pentru perioada 01.01.2014 –31.12.2016, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de 000 lei. Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei,

penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în suma de 000 lei.

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

”ART.138

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

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

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

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

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

”ART.145 Raportul de verificare

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

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

”ART.146 Decizia de impunere

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

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

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

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

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

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

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

compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

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

Organele de verificare fiscală au stabilit ca urmare a verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, prin metoda sursei și utilizării fondurilor, următoarele:

În anul **2014**, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând impozite, taxe și contribuții achitate, achiziție/construcție imobil, împrumut acordat societății Z, comisioane bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, reprezentând venituri din salarii, restituire creditare societate Z, venituri din dobânda, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 000 lei.

În anul **2015**, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând impozite, taxe și contribuții achitate, achiziție/construcție imobil, achiziție auto, împrumut acordat societății Z, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, reprezentând venituri din salarii, restituire creditare societate Z, venituri din vânzare auto din patrimoniul propriu, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 000 lei.

În anul **2016**, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând impozite, taxe și contribuții achitate, achiziție/construcție imobil, achiziție auto, împrumut acordat societății Z, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, reprezentând venituri din salarii, restituire creditare societate Z, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 000 lei.

Conform prevederilor art.138 alin.(1), (4), (8) și (10) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală au dreptul de a efectua o verificare fiscală, cu privire la impozitul pe venit, a ansamblului situației fiscale personale a persoanei fizice în cauză, aceasta având obligația de a depune o declarație de patrimoniu și de venituri la solicitarea organului fiscal, care stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate, utilizând metode indirecte de stabilire a veniturilor.

Potrivit art.138 alin.(13) din același act normativ, dacă organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, care pot constitui mijloace de probă în condițiile art.55 alin. (1) – (3) din același act normativ, în vederea motivării actului administrativ fiscal, poate solicita persoanei fizice verificate aceste mijloace de probă, întrucât:

“(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;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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

Astfel, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice X informații, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă, în

vederea clarificării unor aspecte referitoare la sursa fondurilor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2016.

Persoana fizică verificată, conform Notei explicative nr. 000/2019, a declarat că numerarul deținut la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2014, a fost în suma de 000 lei, sursa fondurilor fiind constituită din suma de 000 lei, constatată de inspectorii antifraudă în urma verificării persoanei fizice X în Dosarul nr. 000/2015 și din economii acumulate în suma de 000 lei.

Prin Declarația de patrimoniu și de venituri nr. 000/2019, persoana fizică X a declarat că a împrumutat societatea Z, cu suma de 000 lei, în anul 2014, cu suma de 000 lei, în anul 2015 și cu suma de 000 lei, în anul 2016, iar sursa fondurilor au constituit-o în mare parte împrumuturile contractate de la persoanele fizice A și Y.

Urmare analizării informațiilor și documentelor justificative/mijloacelor de probă, organele de verificare fiscală nu au luat în calcul aceste împrumuturi în suma totală de 000 lei, drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale întrucât:

- persoanele fizice împrumutătoare A și Y, nu au putut proba cu documente justificative sursa fondurilor împrumutate, iar veniturile declarate pentru anii 2013 și 2014, sunt cu mult sub valoarea împrumuturilor acordate persoanei fizice X;

- nu au fost furnizate informații cu privire la solvabilitatea persoanelor fizice împrumutătoare de la care persoana fizică A susține că a obținut mare parte din fondurile cu care, la rândul său, a împrumutat persoana fizică verificată;

- înscrisurile prezentate de către persoana fizică Y, respectiv fișa cont 457, declarații informative 205, aparținând societății H, pentru a justifica sursa împrumuturilor acordate persoanei fizice verificate, se referă la perioada 2015-2016, ulterioară anului în care au fost acordate împrumuturile persoanei fizice X, astfel nu pot justifica sursa fondurilor împrumutate în suma de 000 lei, în anul 2014;

- nu au fost prezentate documente justificative sau mijloace de probă care să ateste transferul real al sumelor de bani de la împrumutatori la împrumutați, nu s-au prezentat documente de garanție a restituirii sumelor împrumutate, nu au fost prezentate documente justificative, înscrisuri autentice sau mijloace de probă care să ateste trasabilitatea sumelor în numerar primite.

De asemenea, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare nici suma de 000 lei, declarată de persoana fizică X ca fiind deținută în numerar la

începutul perioadei verificate și care a fost constatată în Dosarul nr. 000/2015, întrucât nici organele de urmărire penală și nici instanța de judecată nu au reținut faptul că persoana fizică X și-ar fi însușit această sumă de la societatea Z, astfel încât la data de 01.01.2014, aceasta să dețină în numerar suma de 000 lei.

Totodată, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare nici suma de 000 lei, declarată de persoana fizică verificată ca reprezentând economii, întrucât veniturile declarate ale persoanei fizice X nu susțin economisirea acestei sume astfel încât aceasta să se regăsească în patrimoniul persoanei fizice X la începutul anului 2014.

Față de constatările organelor de verificare fiscală, raportat la argumentele și documentele prezentate de contestatar, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung să se reunească în ceea ce se numește acordul de voință.

Se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: „*Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză*”. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voință încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, „*Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.*”,

coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ “*Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.*”, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Astfel, efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept “*pacta sunt servanda*” care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative pentru partile contractante.

În conformitate cu dispozițiile art.1166 din Codul Civil, contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane, prin dispozițiile art.1240 alin.(1) din același act normativ, se specifică faptul că exprimarea consimțământului de a contracta poate fi exprimată verbal sau în scris. În situația în care se optează pentru încheierea unui contract în forma scrisă, acesta poate fi încheiat, atât sub semnatura privată, cât și în forma autentică, înscrisul făcând dovada între părți până la proba contrară.

Astfel, se reține că odată cu declarația de patrimoniu și de venituri, persoana fizică X, a prezentat un număr de 39 contracte de împrumut încheiate cu persoanele fizice A și Y, astfel:

- un număr de 13 contracte de împrumut încheiate în perioada 01.01.2014-31.12.2014, cu persoana fizică Y, în valoare totală de 000 lei;
- un număr de 26 contracte de împrumut încheiate în perioada 01.01.2014-31.12.2016, cu persoana fizică A, în valoare totală de 000 lei.

Or, se reține că organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii contractele de împrumut prezentate de persoana fizică X, însă au solicitat prezentarea altor mijloace de probă care să justifice deținerea fondurilor necesare persoanelor fizice împrumutătoare pentru acordarea împrumuturilor către persoana fizică verificată.

Însă, se reține că, deși au fost solicitate în mod expres de către organul fiscal, nu au fost prezentate alte mijloace de probă (înscrisuri sau documente justificative) care să confirme sursa sumelor împrumutate, nefiind făcută în nici un mod dovada realizării unor venituri substanțiale sau a unei situații financiare care să le permită acordarea unor sume considerabile ca împrumut.

Totodată, se reține că, în vederea clarificării unor aspecte referitoare la contractele de împrumut, organele de verificare fiscală au transmis persoanelor fizice A și Y, Invitațiile nr.000/07.05.2019, respectiv nr. 000/28.05.2019, pentru

a oferi lămuriri și informații referitoare la împrumuturile acordate persoanei fizice verificate X.

Urmare analizei documentelor prezentate de către persoana fizica A, se reține ca aceasta nu a putut proba sursa fondurilor împrumutate, nu au fost furnizate niciun fel de informații cu privire la solvabilitatea persoanelor fizice împrumutătoare de la care terțul furnizor de informații A susține că a obținut mare parte din fondurile cu care, la rândul sau, a împrumutat persoana fizică verificată.

De asemenea, se reține ca din analiza înscrisurilor prezentate de către persoana fizica Y, respectiv fișa cont 457 a societății H pentru anii 2015 și 2016, rezultă că persoana fizica Y a încasat dividende în sumă de 000 lei în cursul anului 2015 și 000 lei în anul 2016, iar pentru anul 2015 au fost declarate și venituri din salarii în sumă de 000 lei, or aceste venituri sunt aferente perioadei 2015-2016, ulterioara anului în care au fost acordate împrumuturile persoanei fizice X, astfel, nu pot justifica sursa fondurilor împrumutate în suma de 000 lei, în anul 2014.

Totodata, se reține ca organele de verificare fiscala, din verificarile efectuate în baza de date A.N.A.F., au constatat ca veniturile declarate de persoana fizica A și persoana fizica Y pentru anii 2013-2014, sunt mult sub valoarea împrumuturilor acordate pe parcursul anului 2014, persoanei fizice X.

Având în vedere ca nu s-a probat sursa fondurilor din care terții au acordat împrumuturile și nu s-a putut determina circuitul sumelor de bani împrumutate, în numerar, de persoana fizică verificată de la terții împrumutători A și Y, precum și modalitatea de utilizare a acestora, se reține ca în mod corect organele de verificare fiscala nu au considerat aceste împrumuturi ca reprezentând sursă de fonduri pentru persoana fizică verificată X.

Cât privește argumentul contestatarului cu privire faptul ca organele de verificare fiscala nu au luat în considerare suma de 000 lei, ca sursa de fonduri deținută în numerar la începutul anului 2014, deși ar fi putut economisii aceasta suma, întrucât a lucrat o buna perioada de timp în strainatate si a mostenit diferite imobile care au fost valorificate, se reține ca persoana fizica X, nu a prezentat nici un document justificativ în sustinerea afirmatiilor sale.

Or, persoana fizica X avea obligatia de a prezenta organului fiscal informatiile necesare in vederea stabilirii starii de fapt fiscale in conformitate cu prevederile art. 58 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, se reține ca, la art.10 alin.(1), alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și

completările ulterioare, se precizeaza ca persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării, respectiv:

“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.”

“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.”

Prin urmare, se reține că nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac contestatarul nu a depus documente, mijloace de probă, care să formeze convingerea organului de soluționare a contestației că a deținut în numerar la începutul, pe parcursul și sfârșitul anului 2014, suma de 000 lei, cu care a creditat societatea și nici proveniența acestora.

Mai mult, se reține ca din verificarile efectuate, organele de verificare fiscală au constatat ca veniturile declarate de persoana fizică X nu puteau susține economisirea acestei sume astfel încât aceasta să se regasească în patrimoniul persoanei fizice X la începutul anului 2014.

Or, simpla afirmație a contestatorului cu privire la proveniența sumelor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2016, fara prezentarea altor mijloace de proba, potrivit art.10 și art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală și de a furniza acestuia informațiile necesare în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la sumele de bani despre care persoana fizică X susține ca au provenit din valorificarea imobilelor primite ca mostenire, se reține ca dispozițiile art. 813 și art. 827 din Codul civil vechi prevad ca:

Art. 813 „Toate donatiunile se fac prin act autentic”,

Art. 827 „Orice act de donatiune de mobile este valabil numai pentru obiectele trecute intr-un act estimativ subsemnat de donator si donatar.”, iar art.1011 alin.(1) din Legea nr.287/2009 prevede că „donația se încheie prin înscris autentic sub sancțiunea nulității absolute”.

Din analiza articolelor mai sus invocate reiese ca pentru dovedirea donatiei, legea impune conditia formei autentice ad validitatem.

De asemenea, potrivit art.1133 din Codul civil, certificatul de moștenitor face dovada calitatii de mostenitor, legal sau testamentar, precum și dovada dreptului de proprietate al moștenitorilor acceptați asupra bunurilor din masa succesorală.

Or, persoana fizica X, nici in timpul verificarii fiscale si nici cu ocazia exercitarii caii administrative de atac nu a prezentat acte incheiate privind donatia, desi legea impunea conditia formei autentice.

Prin urmare, organele de verificare fiscala in mod corect nu au luat in considerare afirmatiile contestatarului cu privire la sursa fondurilor detinute la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2014, la stabilirea starii de fapt fiscale, argumentul contestatarului neputând fi luat în considerare in solutionarea favorabila a cauzei.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul ca organele de verificare fiscala nu au luat în considerare explicatiile și documentele depuse referitoare la suma de 000 lei, declarata ca fiind deținută în numerar la începutul anului 2014 și constatata în Dosarul penal nr.000/2015, se reține ca, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de verificare fiscala au solicitat persoanei fizice verificate, lamuriri prin Nota explicativa nr. 000/2019.

Din documentele prezentate de persoana fizica verificata, se reține ca organele de verificare fiscala au constatat ca nici organele de urmărire penala în rechizitoriul intocmit în Dosarul penal nr.000/2013 și nici instanța de judecată în Sentința penala nr.000/2017, nu au reținut faptul ca persoana fizica X si-ar fi însușit aceasta suma de la societatea Z, cu atât mai mult, nu s-a reținut nici faptul ca aceasta suma s-ar fi aflat în patrimoniul persoanei fizice verificate, astfel încât la data de 01.01.2014, aceasta sa detina în numerar suma de 000 lei.

Prin urmare, se reține ca faptul că organele fiscale, organele de urmărire penală și instanța de judecată au constatat existența unui prejudiciu la societatea Z în valoare de 000 lei, prin înregistrarea în contabilitatea a unor facturi fiscale fictive care nu reflectă realitatea, nu constituie o probă pentru deținerea acestei sume, în numerar, de către X.

Referitor la argumentul contestatarului potrivit caruia organele de verificare fiscala au efectuat verificarea situației fiscale personale cu incalcarea prevederilor art. 44 din Constitutia Romaniei, netinand cont de prezumarea caracterului licit al operațiunilor, organul de soluționare a contestației reține că aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, în speță, nu se pune problema înlăturării prezumției de dobândire licită a averii și nici nu ne aflăm în situația confiscării averii fraudulos obținute. Totodata, se reține ca Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare și O.P.A.N.A.F nr.675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, reprezinta temeuri legale pentru procedura de verificare a situatiei fiscale personale a persoanei fizice X.

Referitor la argumentul contestatarului privind înlăturarea cu rea credința de către organele de verificare fiscala, a documentelor și explicatiilor furnizate atât de către acesta cât și de persoanele cu care a încheiat contracte de împrumut, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) și art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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[...]

ART. 12 Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.“

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se retine că organele de verificare fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligatia să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. 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.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatar, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste sursa fondurilor utilizate, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bunei-credințe.

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 contestatar, motiv pentru care argumentul nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

Cât privește argumentul contestatarului cu privire la faptul ca organele de verificare fiscală au stabilit obligații fiscale accesorii pentru diferența de venit stabilită suplimentar, astfel încât obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa au ajuns la sume colosale, se reține ca indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite în interiorul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, ca urmare a stabilirii impozitului pe venit, contribuabilul datorează accesorii potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1)-(2) și art.120¹ alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere reprezentând o sancțiune pentru neplata la scadență a obligațiilor

datorate bugetului general consolidat, debit ce s-a aflat la dispoziția contribuabilului.

Astfel, accesoriile sunt percepute ca un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat.

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

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei, penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în suma 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.000/2019 pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;

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

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

DIRECTOR GENERAL,