



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

#### Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

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

### DECIZIA nr. 000 / 2020

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

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr. A\_VEF 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2020, asupra contestației formulate de **persoana fizică X**.

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

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

În virtutea rolului său activ, organul de soluționare a contestației a solicitat persoanei fizice X prin adresa înregistrată în cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2020, să precizeze suma totală contestată, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, respectiv impozit pe venit din surse neidentificate, precum și accesorii ale acestora, respectiv dobânzi și penalități de întârziere, ținând cont că în cuprinsul contestației a solicitat diminuarea bazei impozabile suplimentare.

Din răspunsul persoanei fizice X, înregistrat în cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2020, a rezultat ca nu s-a precizat cu exactitate suma contestată, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, așa cum s-a solicitat, motiv pentru care în temeiul art. 269 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a contestației administrative pentru întreg cuantumul stabilit de organele de verificare fiscală prin Decizia de impunere nr. A\_VEF 000/2019.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X.

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

- organele de verificare fiscală nu au motivat în fapt și în drept Decizia de impunere contestată, aspect care atrage nulitatea parțială a acesteia;

- organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art. 110 și ale art. 117 din Codul de procedură fiscală, contestatarul considerând că, în mod eronat a fost extinsă perioada de verificare fiscală;

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare mijloacele de probă înaintate de contestatar pe parcursul verificării fiscale, interpretând în mod eronat prevederile art. 3 alin. (2) și ale art. 55 alin. (3) din Codul de procedură fiscală;

- organele de verificare fiscală au depășit limitele de apreciere și interpretare a probelor și stărilor de fapt, în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina sa;

- contestatarul sesizează o serie de vulnerabilități ale Declarației de patrimoniu și venituri și ale procedurii de verificare a situației persoanei fizice cu risc fiscal, întrucât consideră că nu era obligat să țină evidența cheltuielilor curente sau să țină evidențe ale activului/pasivului și nici nu era obligat să încheie un act sub semnătură privată sau în

formă autentică în momentul în care a contractat împrumuturi de la prieteni/rude;

- organele de verificare fiscală, în mod eronat, au supus unei verificări fiscale persoanele fizice aflate în conexiune cu persoana fizică verificată și nu au respectat prevederile art. 138 și următoarele din Codul de procedură fiscală;

- verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X este nefundamentată din punct de vedere al legalității și al oportunității acesteia;

- organele de verificare fiscală, au încălcat prevederile art. 20 și ale art. 21 lit. a) din Ordinul 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, prin faptul că nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale, sursele de venituri de la începutul perioadei verificate, în quantum de 000 lei, provenite din: daruri de nuntă și doua botezuri, sume împrumutate de mama sa și unchiul său, sume de bani încasate urmare comercializării de material lemnos.

Totodată, organele de verificare fiscală, în mod eronat, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale veniturile obținute în perioada supusă verificării fiscale, în quantum de 000 lei, provenite din: încasarea unor sume din comercializarea de material lemnos și restituirea unor împrumuturi acordate de contestatar unor persoane juridice.

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

**II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2019 și Decizia de impunere nr. A\_VEF 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2016, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:**

Persoana fizică X a utilizat, în perioada 01.01.2014-31.12.2016, fonduri în quantum de 000 lei, din care: împrumuturi acordate către persoane juridice în quantum de 000 lei; cheltuieli personale de trai în quantum de 000 lei; comisioane și dobânzi bancare în quantum de 000 lei; impozite și taxe achitate în quantum de 000 lei; onorarii notariale în quantum de 000 lei; achiziții de bunuri imobile în quantum de 000 lei; rambursări de împrumuturi la Y în quantum de 000 lei; participare la

constituirea capitalului social al Z în cuantum de 000 lei; participarea la constituirea capitalului social al F în cuantum de 000 lei; majorare numerar la purtător în cuantum de 000 lei; majorarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei; achiziții autovehicule în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, din care: împrumuturi restituite de către persoane juridice în cuantum de 000 lei; venituri impozabile declarate și încasate în cuantum de 000 lei; diminuarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei; diminuarea numerarului la purtător în cuantum de 000 lei, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Din analiza informațiilor provenite de la persoana fizică verificată și terți furnizori de informații, persoane fizice, persoane juridice, instituții publice, organele de verificare fiscală au constatat că, nu se poate trage concluzia existenței atât la începutul perioadei verificate, cât și pe durata perioadei verificate a veniturilor la care persoana fizică X face referire și anume:

- sumele de bani obținute din vânzarea de material lemnos pentru care nu a probat economisirea acestora de la data obținerii lor și până la data de 00.00.0000 și pentru care nu a fost stabilită cu exactitate suma cuvenită acestuia, ținând cont că exploatarea materialului lemnos provine de pe suprafețele deținute în coproprietate cu persoanele fizice A și B;

- împrumuturile obținute de la persoanele fizice C, D și E;
- sumele de bani provenite de la evenimentele personale (nuntă și doua botezuri).

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că, declarațiile persoanei fizice X cu privire la sumele de bani obținute din sursele de venituri mai sus menționate, nu au fost susținute și probate, iar persoana fizică verificată a încercat, în repetate rânduri, să inducă în eroare organele de verificare fiscală prin afirmații contradictorii și/sau nereale și neprobate.

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

### **III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele**

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

**existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:**

### **A. Aspecte Procedurale**

**1.** Referitor la susținerea persoanei fizice contestatare cu privire la faptul că organele de verificare fiscală nu au motivat în fapt și în drept Decizia de impunere, se rețin următoarele:

Decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art. 95 și art. 97 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, quantumul acestora, precum și elementele prevăzute de art. 46 din același act normativ.

De asemenea, Decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2019, act administrativ în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate de organele de verificare fiscală, acesta constituindu-se anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate și în cuprinsul acesteia.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr. A\_VEF 000/2019 rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, în speță cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Faptul că persoana fizică contestatară nu este de acord cu opinia organelor de verificare fiscală și consideră că motivele de fapt și de drept nu au fost prezentate în cuprinsul Deciziei de impunere nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

**2.** În ceea ce privește susținerea contestatarului conform căreia organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art. 110 și ale art. 117 din Codul de procedură fiscală, prin prisma faptului că, în mod eronat a fost extinsă perioada de verificare fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din cuprinsul Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000/2019, reiese că perioada fiscală verificată de către organele de verificare fiscală a fost de la data de 01.01.2014 și până la data de 31.12.2016, așa cum a fost

comunicat persoanei fizice X de către organele de verificare fiscală prin Avizul de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2019.

Conform art. 139 lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 139 Drepturile și obligațiile organului fiscal central*

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

coroborat cu prevederile art. 14, art. 20 lit. a) și art. 21 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

*„ART. 14 Verificarea situației fiscale personale constă în examinarea drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală a persoanei fizice pe perioada verificată, în scopul stabilirii veniturilor obținute și a regimului fiscal aplicabil.*

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

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

*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 și/sau de plătitori.”*

Din prevederile legale mai sus enumerate, se reține că, organele de verificare fiscală analizează toate informațiile, documentele și mijloacele de probă referitoare la situația fiscală a persoanei fizice verificate, în vederea stabilirii veniturilor obținute și a regimului fiscal aplicabil.

Astfel, se reține că, obținerea și administrarea de probe are rolul de a stabili corect situația fiscală personală a persoanei fizice X.

În speță, organele de verificare fiscală nu au efectuat o verificare fiscală asupra perioadei anterioare datei de 01.01.2014, ci pornind de la declarațiile contestatarului, au procedat la administrarea mijloacelor de probă identificate, în vederea aprecierii corecte, reale și probate a tuturor elementelor patrimoniale care puteau influența situația fiscală personală a persoanei fizice X, în condițiile în care acesta a susținut, pe durata verificării fiscale că deținea surse de fonduri la începutul perioadei verificate.

În concluzie, se reține că, nu este vorba despre o extindere a perioadei verificate de către organele de verificare fiscală, ci despre o stabilire exactă a situației reale a situației fiscale personale a persoanei fizice X, motiv pentru care susținerea acesteia nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**3. Referitor la argumentul persoanei fizice contestatate conform căreia Declarația de patrimoniu și venituri deține anumite vulnerabilități, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**

În cuprinsul Minutei întâlnirii nr. A\_VEF 000/2019, încheiata cu ocazia întâlnirii dintre persoana fizică verificată și organele de verificare fiscală, s-a menționat faptul ca persoanei fizice X i-au fost explicate, în detaliu, modul de completare a Declarației de patrimoniu și venituri, precum și principalele tipuri de mijloace de probă care trebuie depuse în sprijinul afirmațiilor din declarația de patrimoniu și venituri, respectiv: contracte de vânzare-cumpărare, contracte de donație, contracte de închiriere, declarații fiscale, alte tipuri de declarații, etc.

Mai mult, în cuprinsul Declarației de patrimoniu și venituri sunt consemnate indicații privind modul de completare, iar în conținutul Avizului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2019 se face trimitere la pagina de internet a A.N.A.F. în care este detaliat modul de completare a declarației de patrimoniu și venituri.

De asemenea, se reține din Minuta întâlnirii nr. A\_VEF 000/2019 că, organele de verificare fiscală i-au explicat persoanei fizice X, importanța probării declarațiilor privind numerarul deținut/obținut/utilizat, iar prin nota explicativă anexată la minuta, ce cuprinde întrebări referitoare la deținerile și fluxurile de numerar, i-a fost acordat un termen

de răspuns cu scopul asigurării timpului necesar pentru consultarea documentelor private, a celor emise de instituții financiare, societăți, notari și instituții publice cu care persoana fizică verificată a avut raporturi economice și juridice ce au generat operațiuni patrimoniale.

Prin urmare, se reține că, pe durata verificării fiscale, persoanei fizice X i-a fost explicat modul de completare a Declarației de patrimoniu și venituri, care sunt principalele tipuri de mijloace de probă care trebuie depuse în sprijinul afirmațiilor din declarația de patrimoniu și venituri și i-a fost acordat un termen de răspuns cu scopul asigurării timpului necesar pentru consultarea documentelor private, a celor emise de instituții financiare, societăți, notari și instituții publice cu care persoana fizică verificată a avut raporturi economice și juridice ce au generat operațiuni patrimoniale, motiv pentru care susținerea contestatarului nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

4. Referitor la argumentul persoanei fizice contestate conform căruia verificarea situației fiscale personale a acesteia este nefundamentată din punct de vedere al legalității și al oportunității sale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin contestație persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală nu au realizat o verificare fiscală prealabilă documentară înainte de a începe verificarea fiscală personală a acestuia.

Din cuprinsul Raportului de verificare fiscală, subcapitolul „1.2. *Temeiul juridic pentru efectuarea verificării fiscale*”, se reține că, organele de verificare fiscală au realizat verificarea fiscală a persoanei fizice X urmare analizei de risc efectuată anterior emiterii Avizului de verificare fiscală.

Totodată, din cuprinsul Raportului de verificare fiscală, subcapitolul „4.3.3. *Motivul de fapt și temeiul de drept – Consecințe fiscale*” și subcapitolul „5 *Creanțe fiscale accesorii - motivul de fapt și temeiul de drept*”, reiese faptul că, organele de verificare fiscală au precizat temeiul legal al verificării fiscale în ansamblul său, respectiv temeiul legal al stabilirii bazei impozabile din sarcina persoanei fizice verificate, cât și temeiul legal al stabilirii impozitului pe venit suplimentar și al obligațiilor fiscale accesorii de plată.

Potrivit art. 138 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările în vigoare la data emiterii Avizului de verificare fiscală, respectiv data de 00.00.2019, stipulează următoarele:

**”ART. 138 Obiectul și regulile privind verificarea persoanelor fizice**

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



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

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

a) analiza de risc pentru stabilirea riscului de neconformare la declararea veniturilor impozabile pentru un grup de persoane fizice sau pentru cazuri punctuale, la solicitarea unor instituții ori autorități publice. Riscul de neconformare la declararea veniturilor impozabile aferent unei persoane fizice reprezintă diferența semnificativă între veniturile estimate în cadrul analizei de risc și veniturile declarate de persoana fizică și/sau de plătitori pentru aceeași perioadă impozabilă. Diferența este semnificativă dacă între veniturile estimate în cadrul analizei de risc și veniturile declarate de persoana fizică și/sau de plătitori este o diferență mai mare de 10% din veniturile declarate, dar nu mai puțin de 000 lei.

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

Din prevederile legale mai sus enumerate, se reține că, pentru verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice, organul fiscal central efectuează două activități preliminare și anume analiza de risc pentru stabilirea riscului de neconformare la declararea veniturilor impozabile și selectarea pe baza analizei de risc a persoanelor fizice care vor fi supuse verificării situației fiscale personale.

Astfel, se reține că, la data emiterii Avizului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000, respectiv data de 00.00.2019, nu mai erau în vigoare prevederile referitoare la verificarea fiscală prealabilă, în condițiile în care Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a fost modificată în acest sens în ianuarie 2018, iar actele subsecvente actului principal, respectiv O.P.A.N.A.F. nr. 3733/2015 au fost modificate în martie 2018, ulterior actului principal, respectiv Legea nr. 207/2015.

Având în vedere că aspectele de procedură invocate de persoana fizică X nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. Aspecte de fond**

**Referitor la impozitul pe venit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul**

**verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000/2019, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2016, în condițiile în care, nici pe parcursul verificării fiscale și nici cu ocazia căii administrative de atac, persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.**

**În fapt**, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat pentru: împrumuturi acordate către persoane juridice; cheltuieli personale de trai; comisioane și dobânzi bancare; impozite și taxe achitate; onorarii notariale; achiziții de bunuri imobile; rambursări de împrumuturi la Y; participare la constituirea capitalului social al Z; participarea la constituirea capitalului social al F; majorare numerar la purtător; majorarea soldurilor conturilor bancare; achiziții autovehicule, în perioada 01.01.2014 – 31.12.2016, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, reprezentând împrumuturi restituite de către persoane juridice; venituri impozabile declarate și încasate; diminuarea soldurilor conturilor bancare; diminuarea numerarului la purtător, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2014-31.12.2015 și art. 117 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2016-31.12.2016, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de 000 lei, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pentru anii fiscali 2014, 2015 și 2016 pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de 000 lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de 000 lei, din care dobânzi în sumă de 000 lei și penalități în sumă de 000 lei.

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

**"ART.138**

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

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

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

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

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

*”ART.145 Raportul de verificare*

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

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

*”ART.146 Decizia de impunere*

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

(3) *În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul*

*aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere.”,*

coroborate cu prevederile art. 1, art. 20 și art. 21 din O.P.A.N.A.F. nr.675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

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

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

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

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

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

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

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

*a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;*

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

- c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;
- d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;
- e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.”

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

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

Mai mult, conform prevederilor art.79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată 01.01.2014-31.12.2015:

*”ART. 79<sup>1</sup>: 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.”*

Totodată, conform prevederilor art.117 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată 01.01.2016-31.12.2016:

*”ART. 117 Definirea și impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată:*

*Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”*

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

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza

impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

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

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X în perioada 01.01.2014-31.12.2016, a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, rezultând o diferență de venituri din surse neidentificate în sumă de 000 lei, pentru care a fost calculat impozit pe venit în sumă de 000 lei și accesorii în sumă de 000 lei.

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

Prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a declarat că a deținut la începutul perioadei verificate suma de aproximativ 000 lei, provenită din vânzarea de masă lemnoasă și bani împrumutați de la diferite persoane.

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a menționat la secțiunea „Datorii” că avea o datorie la persoana fizică C, însă nu a consemnat la secțiunea „Alte bunuri, titluri și/sau dețineri a căror valoare individuală depășește 10.000 lei” vreo deținere de numerar la purtător la data de 01.01.2014.

Din analiza declarațiilor persoanei fizice X din Nota explicativă mai sus menționată, coroborate cu informațiile înscrise în Declarația de patrimoniu și venituri, dar și cu alte mijloace de probă și anume: evidența pe contribuabil a veniturilor realizate de persoana fizică verificată extrasă din bazele de date propria A.N.A.F., respectiv aplicația informatică Fiscnet; adeverințele de salariu emise de societățile plătitoare de venituri G, H și F; bilanțele sintetice la data de 31.12.2014, 31.12.2015 și 31.12.2016, înaintate organelor de verificare fiscală cu adresele nr. A\_VEF 000/2019, nr. A\_VEF 000/2019 și nr. A\_VEF 000/2019; informațiile obținute de organele de verificare fiscală de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice I cu adresa nr. 000/2019, înregistrată în cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2019; informațiile din bilanțurile contabile ale societăților la care persoana fizică verificată deținea titluri de participare,

extrase din aplicația Fiscnet; explicațiile transmise de terțele persoane fizice solicitate de organele de verificare fiscală prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 de la persoana fizică C și prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 de la persoana fizică E; informațiile extrase din bazele de date ale instituțiilor publice, financiare și de credit la care A.N.A.F. deține acces, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X nu a dovedit cu mijloace de probă suma de 000 lei.

1. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice X conform căreia, în mod eronat, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acesteia, suma de 000 euro reprezentând venituri provenite din dar de nuntă și suma de 000 lei reprezentând venituri provenite din sume primite urmare botezurilor copiilor săi, se rețin următoarele:

Prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a declarat că sursa numerarului deținut la purtător la data de 01.01.2014, provine din sume de bani primite cu titlu de dar la nunta sa din data de 00.00.0000 și de la două botezuri, însă nu a depus la dosarul cauzei vreun alt mijloc de probă, exceptând certificatele de naștere ale celor trei copii ai săi și a certificatului de căsătorie, precum și un tabel prin care consemnează numele nașilor și sumele de bani pe care contestatarul apreciază că le-a primit de la aceștia în cadrul evenimentelor mai sus menționate, fără confirmări din partea acestora.

Totodată, se reține că, organele de verificare fiscală au purtat discuții cu persoana fizică contestatară în cadrul întâlnirilor, asupra veniturilor obținute urmare evenimentelor personale, explicându-i acestuia necesitatea și oferindu-i exemple de documente justificative pe care le-ar putea prezenta pentru probarea desfășurării evenimentelor personale și a câștigurilor obținute și anume: contracte/ antecontracte/acte adiționale pentru chiria locației-restaurant; contracte/facturi/note de comandă pentru plata meniurilor comandate/servite; valoarea unui meniu și alte înscrisuri din care să rezulte numărul participanților; cheltuielile cu alte servicii ocazionate de organizarea unor astfel de evenimente, respectiv orchestră, flori, masa servită participanților, fotograf, ținute miri, etc..

În același timp, se reține că, persoana fizică X nu a precizat organelor de verificare fiscală numele participanților de la evenimentele mai sus menționate, însă chiar și în aceste condiții aceștia nu ar fi putut cunoaște ce sume de bani i-ar fi rămas contestatarului după plata tuturor cheltuielilor ocazionate de respectivele evenimente, astfel că o atare estimare ar fi putut fi realizată în mod rezonabil doar în funcție de

cuantumul tuturor costurilor angajate, motiv pentru care organele de verificare fiscală i-au solicitat contestatarului nominalizarea denumirii societăților furnizoare de servicii.

Organul de soluționare a contestației reține că, persoana fizică X nu a prezentat documente justificative, or simpla afirmație nesustținută de mijloace de probă, cu privire la fondurile deținute din cadouri și daruri de nuntă din anul 0000 și botezurile copiilor sai din anii 0000 și 0000, potrivit art.10 și art. 58 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura 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 acestora 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 cauzei.

2. În ceea ce privește afirmația persoanei fizice contestată conform căreia, în mod nelegal, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acesteia sumele de bani împrumutate, înaintea perioadei verificate, de la persoana fizică C în cuantum de 000 euro, de la persoanele fizice E și J în cuantum de 000 euro și de la persoana fizică D în cuantum de 000 lei, se rețin următoarele:

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

*“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

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

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

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

*“ART. 55 Mijloace de probă*

*(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo,*



*date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

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

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

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

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

**a).** În ceea ce privește împrumutul de bani stipulat în Procesul verbal încheiat la data de 00.00.2011 între persoana fizică X, în calitate de împrumutat, și persoana fizică C, în calitate de împrumutător, se rețin următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a menționat la secțiunea „Datorii” că la începutul perioadei verificate avea împrumutată suma de 000 euro de la persoana fizică C.

Ulterior, prin Minuta întâlnirii nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică verificată a menționat că nu deține niciun document justificativ privind această tranzacție, însă a oferit organelor de verificare fiscală un număr de telefon la care poate fi contactat împrumutătorul său, pentru obținerea de mai multe informații.

Totodată, urmare întâlnirii cu organele de verificare fiscală în data de 00.00.2019, persoana fizică X a prezentat un document întocmit sub semnătură privată la data de 00.00.2011, în cuprinsul căruia este consemnat împrumutul persoanei fizice C către persoana fizică verificată, din a carei analiza rezulta că, nu conține informații privind: justificarea unui termen îndelungat de acordare, fiind stipulată doar perioada de 00 ani; modalitatea de rambursare; garanții constituite sau alte clauze obligatorii ale unui înscris care conține și se referă la obligații patrimoniale.

În scopul stabilirii veridicității transmiterii sumei de 000 euro de la împrumutător la împrumutat, se reține că, organele de verificare fiscală au solicitat informații și documente justificative prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 adresată persoanei fizice C.

Persoana fizică împrumutătoare a declarat, prin răspunsurile la nota explicativă mai sus menționată, că i-a împrumutat la data de 00.00.0000, în numerar, suma de 000 euro persoanei fizice X, în bancnote de 00 și 000 euro, iar de față au fost doi martori și anume mama împrumutatului și asociatul împrumutatului, persoana fizică B. Totodată, persoana fizică C a menționat că a împrumutat persoana fizică verificată pe o perioadă „nedeterminată de 00-00 ani”, urmare împrumutului fiind încheiată o chitanță de mână care a rămas spre păstrare la mama persoanei fizice X, aceasta fiind considerată „garant” pentru fiul său.

Prin aceeași nota explicativă, persoana fizică C a precizat că sursa fondurilor sale care i-au permis să acorde împrumutul în cuantum de 000 euro persoanei fizice X, provine din: moștenirea primită de la fostul stareț de la K, episcopul L, în cuantum de 000 euro; suma de 000 dolari, obținută urmare slujirilor sale din bisericile aparținând celor mai mari orașe din S.U.A. și Canada, din perioada 00.00.0000-00.00.0000 și 0000-0000, sumă de bani ce a fost ulterior convertită în euro; suma de 000 euro obținută din salariile sale primite încă din anul 0000.

De asemenea, se reține că, persoana fizică C nu a anexat niciun document cu privire la obținerea sumelor de bani mai sus menționate, cu excepția copiei permisului de intrare pe teritoriul Canadei și al S.U.A. din perioada indicată.

În ceea ce privește suma de bani primită de persoana fizică C de la persoana fizică L, se reține că, deși inițial prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 persoana fizică C a declarat că cei 000 euro reprezintă moștenire, fără a înainta organelor de verificare fiscală un certificat de moștenitor, o încheiere de dezbatere a moștenirii sau orice alt înscris care să probeze calitatea de moștenitor, ulterior prin aceeași notă explicativă a declarat că banii au fost primiți în numerar la data de 00.00.0000, pentru a construi o biserică, fapt ce denotă că eventuala transmitere de fonduri nu mai are un caracter de moștenire, în condițiile în care presupusa transmitere de fonduri a fost realizată înaintea decesului persoanei fizice L.

Totodată, se reține că, persoana fizică C nu a prezentat odată cu transmiterea răspunsurilor sale din nota explicativă mai sus menționată, niciun mijloc de probă din care să rezulte că suma de 000 euro a existat și i-a fost înmănată și nici nu a furnizat informații despre locul și modul în care ar fi păstrat-o/transformat-o, ținând cont că la data de 01.07.2005 a fost realizată denominarea monedei naționale.

În același timp, se reține că, persoana fizică C nu a precizat motivul pentru care această sumă de bani nu a fost utilizată cu scopul de a construi o biserică, așa cum a declarat prin nota explicativă, ci a fost

utilizată cu scopul de a-l împrumuta pe contestatar la 0 ani de la presupusa obținere a acesteia și nici motivul pentru care suma de 000 euro nu a fost păstrată în conturile sale bancare, ținând cont că acesta deținea cultura utilizării conturilor bancare, având în vedere că în perioada 00.00.0000-00.00.0000 a deținut un număr de 000 conturi la mai multe societăți bancare.

În ceea ce privește suma de bani în cuantum de 000 euro pe care persoana C susține că i-a obținut urmare slujirilor cu ocazia călătoriilor din S.U.A și Canada din perioadele 00.00.0000-00.00.0000 și 0000-0000, se reține că, acesta a avut calitatea de reprezentant al O, iar sumele de bani obținute urmare prestării de slujbe sunt în numele și pentru folosul instituției de cult și nu în folosul propriu, scopul misiunii fiind acela de a se colecta fonduri pentru edificarea de lăcașuri de cult, iar orice exercitare de activitate bisericească a unui angajat al bisericii în afara autorității O nu este permisă de aceasta.

Astfel, se reține că, pentru această sumă de bani avea obligația de înregistrare în evidențele contabile ale bisericii și de utilizare conform destinației stabilite de O, iar scutirea de impozite care se aplică în România pentru veniturile instituțiilor de cult este condiționată de recunoașterea legală a instituției de cult respective și de utilizare a sumelor de bani pentru care se acordă scutirea de impozite în scopuri religioase și umanitare și nu pentru altă destinație.

Totodată, chiar și în ipoteza în care persoana fizică C ar fi obținut pentru sine suma de 000 euro, se reține că, legislația în vigoare la data presupusei obțineri a acestei sume de bani, respectiv *Regulamentul B.N.R. nr. 3/1997 privind efectuarea operațiunilor valutare și normele privind sumele în numerar în valută și moneda națională care pot fi introduse și scoase în/din România – N.R.V. 7*, se stipulează că:

*„Cap. 1 Sumele în valută efectivă (numerar) care pot fi introduse în România*

*Art. 1 În sensul prezentelor norme, prin valută efectivă (numerar) se înțelege biletele de bancă, bancnotele străine și monedele străine în circulație, precum și cecurile de călătorie.*

*Art. 2 Persoanele fizice pot intra în țară cu sume în valută efectivă (numerar) în echivalent de maximum 10.000 dolari S.U.A./persoană/călătorie, fiind obligate să declare organelor vamale române, la solicitarea acestora, sumele în valută efectivă (numerar) și cecurile de călătorie aflate asupra lor, care depășesc echivalentul a 10.000 dolari S.U.A.*

*Art. 3 Sumele în valută efectivă (numerar) ce depășesc limita a 10.000 dolari S.U.A. se depun la organele vamale din punctele de trecere a frontierei de stat a României.”*

Astfel, din prevederile legale mai sus menționate, se reține că, orice sumă în valută care depășea pragul de 10.000 dolari americani era reținută în vamă și era eliberată numai la ieșirea din țară a depunătorului, fapt pentru care persoana fizică C nu avea posibilitatea din punct de vedere legal să tranziteze frontierele S.U.A., Canada și România decât cu maxim 10.000 dolari americani.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice C conform căreia deținea la momentul acordării împrumutului către persoana fizică X suma de 000 euro provenită din salarii acumulate încă din anul 0000, se reține că, veniturile realizate de împrumutător au fost obținute în moneda aflată în circulație la data realizării acestora.

Totodată, se reține că, bancnotele și monedele au suferit modificări în cursul perioadei 0000-0000, fiind succesiv retrase din circulație și înlocuite cu alte bancnote și monede, iar sumele de bani obținute înaintea anului 0000 au reprezentat o valoare infimă raportată la devalorizarea accelerată a monedei naționale de după acel an.

Mai mult, se reține că, începând cu data de 01.07.2005 a intervenit denominarea, existând obligația persoanelor care dețineau sume de bani în numerar, în ROL, să le depună la o instituție bancară, urmând a fi schimbate cu numerar în bancnote noi, denominate, însă persoana fizică C nu a dovedit cu documente justificative organelor de verificare fiscală cum a păstrat sumele de bani, unde a efectuat schimbul de bancnote denominate și nici unde/când/cum/dacă le-a schimbat în valută, așa cum a menționat prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019.

În concluzie, din mențiunile mai sus enumerate, organul de soluționare a contestației reține că, în mod corect, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare drept numerar la purtător înaintea perioadei verificate, suma de 000 euro pe care persoana fizică X susține că a primit-o cu titlu de împrumut în anul 2011 de la persoana fizică C.

**b).** În ceea ce privește susținerea persoanei fizice X conform căreia a primit un împrumut în cuantum de 000 euro în anul 0000 de la socrii săi, persoanele fizice E și J, se rețin următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X nu a menționat că deținea la începutul perioadei verificate suma de 000 euro, provenită dintr-un împrumut obținut de la socrii săi, persoanele fizice E și J.

Totodată, cu ocazia încheierii Minutei întâlnirii nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a prezentat copia unui înscris datat 00.00.0000, în cuprinsul căruia apare consemnată acordarea unui împrumut în cuantum de 000 euro de la socrii săi.

Din analiza documentului mai sus menționat, se reține că, nu conține informații privind: termenul de acordare, fiind stipulat doar „*perioadă nedeterminată*”; modalitatea de rambursare; garanții constituite, scopul împrumutului sau alte clauze obligatorii ale unui înscris care conține și se referă la obligații patrimoniale.

Se reține că, organele de verificare fiscală au solicitat informații și documente justificative de la persoanele fizice împrumutătoare, iar din Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 a rezultat că sursa fondurilor provine din: economii din salariul obținut de persoana fizică E de la societatea Q începând cu anul 0000; economii din salariul obținut de persoana fizică J din munca în Italia; moșteniri de la părinții amândurora, înaintând odată cu răspunsurile la nota explicativă un extras de asigurări sociale și o adeverință privind domiciliul persoanei fizice J în Italia din data de 00.00.0000.

Din extrasul de asigurări sociale mai sus menționat, se reține că, persoana fizică J a obținut venituri în Italia, în perioada 00.00.0000-00.00.0000, în cuantum de 000 euro, echivalentul a 000 lei la cursurile B.N.R. Din analiza informațiilor preluate de organele de verificare fiscală din bazele de date proprii A.N.A.F., se reține că veniturile nete obținute de persoana fizică J în perioada 0000-0000, în România, au fost în cuantum de 000 lei, iar cele obținute de persoana fizică E au fost în cuantum de 000 lei, însă acesta a cheltuit suma de 000 lei pentru achiziția unui imobil, rămânând în final cu suma de 000 lei.

Astfel, se reține că, soții E și J au obținut în România, în perioada 0000-0000, suma netă de 000 lei, echivalentul a aproximativ 000 euro și 000 euro în Italia, totalizând un cuantum de 000 euro.

Ținând cont că timp de 00 ani, cele două persoane fizice mai sus menționate au avut, în mod obiectiv, cheltuieli personale, respectiv hrană, utilități, îmbrăcăminte, cheltuieli medicale, cheltuieli familiale, cheltuieli de transport în Italia și retur, precum și faptul că persoana fizică J a optat pentru lucrul în Italia pe perioade temporare, indică necesitatea de a obține resurse de fonduri suplimentare față de cele obișnuite pe care le dețineau.

Or, în condițiile în care persoanele fizice E și J ar fi economisit suma de 000 euro pentru a-l putea împrumuta pe contestatar, se reține că, suma rămasă care ar fi trebuit să fi asigurat cheltuielile personale pentru traiul de zi cu zi, mai sus enumerate, ar fi fost în medie de 00

euro/lună pentru ambii soți, respectiv o sumă de aproximativ 000 lei/lună de fiecare persoană, cu mult sub nivelul unui trai decent în România.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice E conform căreia una dintre sursele împrumutului acordat persoanei fizice X o reprezintă moștenirile de la părinții și socrii săi, se reține că, împrumutătorul nu a depus niciun înscris doveditor, respectiv certificat de moștenitor, acte de dezbatere a succesiunii de unde să reiasă calitatea de moștenitor și cuantumul sumelor moștenite din care să rezulte că ar fi deținut fonduri suficiente cu care să-l poată împrumuta pe contestatar în anul 0000 cu suma de 000 euro.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice E conform căreia una dintre sursele împrumutului acordat persoanei fizice X o reprezintă economiile din salariile primite de la societatea Q din anul 0000 și până la data acordării acestuia, se reține că, veniturile realizate de împrumutător au fost obținute în moneda aflată în circulație la data realizării acestora.

Totodată, se reține că, bancnotele și monedele au suferit modificări în cursul perioadei 0000-0000, fiind succesiv retrase din circulație și înlocuite cu alte bancnote și monede, iar sumele de bani obținute înaintea anului 1990 au reprezentat o valoare infimă raportată la devalorizarea accelerată a monedei naționale de după acel an.

Mai mult, se reține că, începând cu data de 01.07.2005 a intervenit denominarea, existând obligația persoanelor care dețineau sume de bani în numerar, în ROL, să le depună la o instituție bancară, urmând a fi schimbate cu numerar în bancnote noi, denominate, însă persoana fizică E nu a dovedit cu documente justificative organelor de verificare fiscală cum a păstrat sumele de bani, unde a efectuat schimbul de bancnote denominate și nici unde/când/cum/dacă le-a schimbat în valută, așa cum a menționat prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019.

În concluzie, din mențiunile mai sus enumerate, organul de soluționare a contestației reține că, în mod corect, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare drept numerar la purtător înaintea perioadei verificate, suma de 000 euro pe care persoana fizică X susține că a primit-o cu titlu de împrumut în anul 0000 de la persoanele fizice E și J.

**c).** În ceea ce privește susținerea persoanei fizice X conform căreia a primit un împrumut de la mama sa, persoana fizică D, înaintea perioadei verificate, în cuantum de 000 lei, se rețin următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X nu a menționat că deținea la începutul perioadei

verificate suma de 000 lei, provenită dintr-un împrumut obținut de la mama sa, persoana fizică D.

Din Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 a rezultat ca, persoana fizică X a declarat primirea unui împrumut în cuantum de 000 lei de la mama sa, fără a depune însă niciun înscris și fără a preciza data acordării acestei sume, ci doar că ar fi avut loc în anul 0000 sau în anul 0000, în compensație cu echivalentul aceleiași sume primite de fratele său de la persoana fizică D sub forma transmiterii proprietății unui teren.

Totodată, cu ocazia încheierii Minutei întâlnirii nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a prezentat copia unui înscris de mână datat 00.00.0000, în cuprinsul căruia apare consemnată acordarea unui împrumut în cuantum de 000 lei de la mama sa.

Din analiza documentului mai sus menționat, se reține că, acesta nu conține informații privind: termenul de acordare; modalitatea de rambursare; garanții constituite; scopul împrumutului sau alte clauze obligatorii ale unui înscris care conține și se referă la obligații patrimoniale.

Se reține că, organele de verificare fiscală au solicitat informații și documente justificative de la persoana fizică împrumutătoare, iar prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică D a comunicat organelor de verificare fiscală că a acordat un împrumut contestatarului, în cuantum de 000 lei, însă în anul 0000 și nu în anii 0000 sau 0000, așa cum a precizat acesta, iar suma de bani nu a fost restituită până la data întocmirii răspunsurilor din nota explicativă.

În același timp, se reține că, urmare solicitărilor organelor de verificare fiscală de a preciza sursa veniturilor împrumutătoarei pentru împrumutul acordat contestatarului, persoana fizică D a menționat că acestea provin din „*activitatea de agricultură și zootehnie*”, înaintând organelor de verificare fiscală un număr de 00 înscrise, nesemnate și neconfirmate de o autoritate publică competentă, prin care sunt menționate transferuri de oi în perioada 0000-0000 de la exploatarea persoanei fizice R către abatoarele S și Ș.

De asemenea, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că documentele mai sus menționate nu au fost confirmate de Direcția Sanitar Veterinară, nu sunt certificate de medicul veterinar și în consecință de cauză acesta neputând fi contactat de organele de verificare fiscală.

Totodată, se reține că, persoana fizică contestatară nu a depus formulare de mișcare înscrise și confirmate de D.S.V., nu a depus extrase din Registrul Agricol pentru perioada 0000-0000 pentru a proba deținerea de animale, nu a depus copii după borderourile de achiziție întocmite de cele două societăți care dețineau abatoarele, nu a precizat

motivația pentru care aceste animale au fost duse la abatoare și anume dacă au fost duse la abatoare ca mortăciuni sau pentru sacrificare, iar în cazul în care au fost sacrificate dacă au fost păstrate pentru consum propriu sau date spre vânzare.

Astfel, se reține că, simpla proprietate a animalelor nu pot constitui o probă suficientă și necesară pentru confirmarea obținerii și vânzării acestora sau a unei cantități de produse și nici pentru încasarea contravalorii acestora, ținând cont de faptul că persoana fizică D nu a precizat cantitatea de produse rezultată, cât din aceasta a fost destinată valorificării și cât pentru consumul propriu ori alte destinații, greutatea animalelor, prețul per kilogram, precum și suma încasată.

Prin urmare, se reține că, veniturile pretins a fi fost obținute de persoana fizică D nu pot fi justificate cu simpla afirmație a deținerii animalelor, ci trebuie probată existența, comercializarea și încasarea contravalorii animalelor/produselor, cu atât mai mult cu cât numărul mic de animale deținute și declarate nu susține ipoteza valorificării acestora prin vânzare, ci indică, în lipsa oricăror probe, asigurarea consumului propriu.

Totodată, potrivit prevederilor art. 3 alin. (1) din O.G. nr. 28/2008, privind registrul agricol cu modificările și completările ulterioare, valabile în perioada supusă verificării fiscale, proprietatea asupra terenurilor și animalelor poate fi dovedită exclusiv din înregistrările consemnate în registrul agricol, prin prisma faptului că:

*“Registrul agricol constituie documentul oficial de evidență primară unitară, în care se înscriu date cu privire la gospodăriile populației și la societățile/asociațiile agricole, precum și la orice alte persoane fizice și/sau juridice care au teren în proprietate/folosință și/sau animale, și anume:.....”*

iar potrivit art. 6 alin. (6), registrul agricol constituie:

*a) sursă de date pentru înfăptuirea pe plan local a unor politici în domeniile: fiscal, agrar, al protecției sociale, edilitar-urbanistic, sanitar, școlar și altele asemenea;*

*b) bază de date pentru satisfacerea unor solicitări ale cetățenilor, cum ar fi: eliberarea documentelor doveditoare privind proprietatea asupra animalelor și păsărilor, în vederea vânzării în târguri și oboare, privind calitatea de producător agricol, în vederea vânzării produselor la piață, privind starea materială pentru situații de protecție socială, pentru obținerea unor drepturi materiale și/sau bănești și altele asemenea;*

*c) sursă administrativă de date pentru sistemul informațional statistic, pentru pregătirea și organizarea recensămintelor, pentru organizarea unui sistem de anchete prin sondaj și altele asemenea.”*



Astfel, din textul de lege mai sus menționat se reține că persoana fizică D avea obligația declarării animalelor/terenurilor în vederea înscrierii acestora în registrul agricol.

De asemenea, prin O.U.G. nr.23/2010 privind identificarea și înregistrarea suinelor, ovinelor și caprinelor, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative la art. 4, se prevede:

*„(2) Toate ovinele și caprinele se identifică în mod obligatoriu odată cu mișcarea lor din exploatarea în care s-au născut sau, cel mai târziu, la împlinirea vârstei de 9 luni.”*

coroborat cu prevederile Ordinului nr.40/2010 privind aprobarea Normei sanitare veterinare pentru implementarea procesului de identificare și înregistrare a suinelor, ovinelor, caprinelor și bovinelor, unde la art. 4 se precizează:

*„Termene de identificare*

*(1) Animalele sunt identificate cu respectarea următoarelor termene:*

*b) animalele din specia ovine și caprine, în termen de până la 9 luni de la naștere;*

*(2) Animalele sunt identificate, în orice caz, înaintea mutării acestora în afara exploatarea în care s-au născut, dacă aceasta are loc înaintea termenelor prevăzute la alin. (1).”*

Din prevederile mai sus menționate se reține că, la achiziționarea sau obținerea prin orice altă modalitate de animale, precum și la vânzarea, moartea ori scăderea prin orice altă modalitate a numărului de animale exista obligația legală a înregistrării prin crotaliere în termen de până la 9 luni de la naștere, precum și obligația înregistrării fiecăreia din mișcările de intrare sau ieșire din exploatarea și evidențierea acestor mișcări în documente depuse la D.S.V..

Astfel, se reține că, persoana fizică D nu a probat deținerea de terenuri, culturi agricole, animale spre vânzare și nici obținerea de venituri din vânzări de animale sau produse agricole, cu care să fi putut acorda contestatarului un împrumut în cuantum de 000 lei în anul 0000, fapt pentru care, în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare această sumă de bani drept numerar la purtător înaintea perioadei verificate.

**3.** În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestatara conform căreia, în mod eronat, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acestuia, suma de 000 lei provenită din vânzarea de material lemnos în perioada 0000-

0000 către persoana juridică G, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr.A\_VEF 000/2019, persoana fizică X nu a menționat că deținea la începutul perioadei verificate sume de bani din vânzarea de material lemnos către persoana juridică G.

Se reține că, urmare solicitării de a prezenta documente/înscrisuri justificative și mijloace de probă organelor de verificare fiscală, atât persoanei fizice verificate, cât și terțului căruia i-a furnizat material lemnos în perioada 0000-0000, aceștia au prezentat centralizatoare și documente din care rezultă cantități și sume semnificativ diferite pentru fiecare an în parte.

Din analiza documentelor mai sus menționate reies contradicții în ceea ce privește sumele de bani remise de persoana juridică cumpărătoare către vânzător, urmare comercializării de material lemnos, atât în documentele depuse cu ocazia încheierii Minutei întâlnirii nr.A\_VEF 000/2019, cât și prin Minuta întâlnirii nr. A\_VEF 000/2019.

Din analiza documentelor înaintate organelor de verificare fiscală de persoana fizică X cu ocazia întâlnirii din data de 00.00.2019, reiese că pentru livrările de material lemnos către persoana juridică G, acesta ar fi încasat: suma de 000 lei în numerar și 000 lei prin transfer bancar, pentru anul 0000; suma de 000 lei în numerar, pentru anul 0000; suma de 000 lei în numerar, pentru anul 0000.

Totodată, din analiza, corelarea și coroborarea tuturor informațiilor deținute extrase din bazele de date proprii și ale altor instituții la care A.N.A.F. are acces, precum și din documentele transmise de către persoana fizică verificată și de către societățile la care aceasta deține titluri de participare, se rețin următoarele:

- persoana fizică X nu a realizat, în perioada anterioară anului 0000, venituri care să-i permită economisirea de fonduri, respectiv a obținut venituri nete în cuantum de 000 lei, în perioada 0000-0000, și a efectuat utilizări de fonduri în cuantum de 000 lei, exceptând cheltuielile pentru traiul propriu și al familiei sale.

De asemenea, se reține că, în cursul anului 0000, persoana fizică X a înregistrat venituri declarate și fiscalizate în cuantum de 000 lei, iar soția sa, persoana fizică T în cuantum de 000 lei.

Totodată, se reține că, persoana fizică X a cheltuit în același an fiscal mai sus menționat, suma de 000 lei pentru achiziționarea în coproprietate a celor 000 suprafețe de teren forestier, de pe care susține că a obținut ulterior venituri din exploatarea masei lemnoase.

De altfel, se reține că, în perioada fiscală 0000-0000, persoana fizică contestatară a achiziționat bunuri imobile în cuantum de 000 lei și a creditat persoana juridică T cu suma de 000 lei, iar în ceea ce privește veniturile nete declarate, acestea au fost în cuantum de 000 lei;

- din informațiile transmise de Garda Forestieră I, cu adresa înregistrată în cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2019, se reține că, persoana fizică X, împreună cu coproprietarii terenurilor forestiere, respectiv persoanele fizice B și A, de pe care a fost efectuată prelevarea masei lemnoase vândute către persoana juridică G, au încheiat un contract de administrare a terenurilor forestiere deținute cu Ocolul Silvic U, la data de 00.00.0000, dată de la care proprietarii au avut temei legal pentru exploatare și nu începând cu anul 0000 așa cum a menționat persoana fizică verificată în cadrul verificării fiscale.

Or, așa cum prevede art. 122 din Legea nr. 46/2008 – Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare: *„Sunt interzise punerea în valoare și autorizarea spre exploatare de masă lemnoasă din păduri pentru care nu sunt asigurate serviciile silvice cu un ocol silvic autorizat.”*,

coroborat cu prevederile art. 73 din același act normativ, care stipulează:

*„Art. 73*

*Deținătorii de păduri proprietate privată și persoanele juridice sau fizice care execută exploatarea masei lemnoase sunt obligate să recolteze numai arbori marcați de personalul silvic, să respecte regulile silvice de exploatare a masei lemnoase și cele referitoare la circulația materialului lemnos prevăzute de prezentul Cod silvic.*

*Marcarea și evaluarea arborilor destinați tăierii se fac, la cerere, de către personalul silvic autorizat. O dată cu plata acestor prestații, proprietarii vor primi documentele legale pentru exploatarea și transportul materialului lemnos respectiv.”*

Din prevederile mai sus enumerate, se reține că, punerea în valoare și autorizarea de exploatare a materialului lemnos se realizează doar cu respectarea regulilor silvice de exploatare a masei lemnoase și cele referitoare la circulația materialului lemnos.

Astfel, se reține că, în perioada 00.00.0000-00.00.0000, respectiv data achiziției primului teren forestier de către persoana fizică X împreună cu cei doi coproprietari și data încheierii cu autoritățile a contractului de autorizare de exploatare a materialului lemnos, persoana fizică contestatară nu a probat prin înaintarea către organele de

verificare fiscală, urmare solicitării acestora prin Adresa nr. A\_VEF 000/2019, de copii după autorizații de exploatare și după acte de punere în valoare, aceste documente fiind obligatorii pentru a proba proveniența materialului lemnos exploatat, cantitatea exploatată, precum și dreptul de exploatare acordat de către organele competente;

- din Actele de punere în valoare a materialului lemnos, se reține că, exploatarea forestieră a fost deținută de contestatar în cotă parte de 00 pentru terenul cu suprafață de 000 m.p. și în cotă parte de 00 pentru terenul în suprafață de 000 m.p., concluzionându-se că sumele de bani încasate cu titlu de contravaloare a materialului lemnos valorificat urmează repartizarea conform proporțiilor de deținere a suprafețelor exploatate sau conform înțelegerii dintre proprietari.

Astfel, chiar în condițiile în care persoana fizică X ar fi fost cel care încasează sumele de bani în numerar urmare comercializării materialului lemnos către persoana juridică G, acesta ar fi urmat să remită sumele convenite și celorlalți coproprietari pentru cota parte deținută de fiecare dintre aceștia, contestatarul nefăcând dovada cu documente justificative cum că ceilalți coproprietari au renunțat la câștigurile convenite în favoarea sa;

- din documentele puse la dispoziția organelor de verificare fiscală de persoana juridică G cu Adresa nr. 000/2019, a rezultat că în anul 0000 au fost emise în vederea exploatării, autorizații de exploatare și acte de punere în valoare de Ocolul Silvic V și de Ocolul Silvic W, pentru terenul forestier situat în zona AA, însă aceste autorizații fac obiectul exploatării materialului lemnos de către persoanele fizice YY și ZZ, prin intermediul societăților autorizate, conform legii.

Astfel, se reține că, masa lemnoasă în cantitate de 000 m.c. situată pe terenul forestier în suprafață de 000 m.p. deținut de persoana fizică contestatară în coproprietate cu persoanele fizice A și B a făcut obiectul vânzării de către coproprietari către persoanele fizice YY și ZZ, cu prețul de 000 lei în anul 0000, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat de BB cu nr. 000/2011.

Mai mult, se reține că, contravaloarea masei lemnoase vândute a fost încasată în contul bancar deschis pe numele unuia dintre coproprietari, persoana fizică A, și nu în numele persoanei fizice X, motiv pentru care nu se poate reține că acesta a obținut fonduri în numerar în anul 0000 din sursa reprezentată de vânzarea materialului lemnos;

- se reține că, persoana juridică G a făcut obiectul unei inspecții fiscale în perioada 00.00.2010-00.00.2013, urmare căreia reprezentanții

legali ai acesteia au declarat organelor de inspecție fiscală, că această societate nu a efectuat tranzacții cu persoane afiliate, în consecință nici cu persoana fizică X, acesta deținând 100% din valoarea/numărul titlurilor de participare;

- din analiza conturilor bancare ale persoanei fizice X, prin intermediul aplicației A.N.A.F.-A.R.B., a rezultat că în perioada 0000-0000, acesta avea contractat un credit bancar la Y, pentru care plătea lunar o rată de circa 000 lei, creditul fiind în permanență pe restant, iar societatea bancară fiind nevoită să apeleze constant la serviciile executorilor judecătorești pentru recuperarea sumelor restante.

Astfel, se reține că, nu poate fi considerată ca fiind conformă cu realitatea susținerea persoanei fizice contestată conform căreia deținea suma de 000 lei la începutul perioadei verificate, păstrată în casă, fără ca nicio persoană să aibă cunoștință despre cuantumul acesteia și să fie executat silit atât în perioada 0000-0000, cât și ulterior acesteia pentru neplata ratelor de credit de circa 000 lei/lună, sumă mică raportat la suma invocată ca fiind deținută în casă.

Se reține că, persoana fizică X nu a putut explica motivul pentru care ar fi contractat credite bancare pentru a dezvolta activitatea persoanei juridice G, în timp ce susține că deținea în numerar sume de bani provenind din vânzarea de material lemnos tocmai către aceeași societate.

Totodată, se reține că, acest comportament economic al persoanei fizice verificate este lipsit de rațiune, având în vedere că încasa numerar de la societatea mai sus menționată, afectându-i în acest mod semnificativ fluxurile de numerar și lichiditățile, prin dimensiunea sumelor în numerar încasate de la aceasta și pe de altă parte proceda la încheierea de contracte de credit în nume propriu, cu dobânzi aferente acestuia, intrând în incapacitate de rambursare, tocmai pentru a procura numerar în folosul aceleiași societăți.

De altfel, din situațiile contabile furnizate organelor de verificare fiscală de persoana juridică G, se reține că, în cele mai multe cazuri, sumele de bani erau efectuate din soldul casieriei constituit în aceeași zi, alimentat cu sume creditate tot de către persoana fizică X, încasându-și astfel propriile sume de bani, situație irațională din punct de vedere economic, aceea de a stinge o datorie constituind simultan o alta de aceeași sumă.

În concluzie, organul de soluționare a contestației reține că, chiar și în condițiile în care persoana fizică contestată ar fi obținut sume de bani în perioada 0000-0000 din comercializarea de material lemnos, terenurile de pe care s-a efectuat această exploatare era deținut în

coproprietate cu alți doi asociați, câștigul fiind astfel împărțit proporțional pentru fiecare asociat în parte, iar pe de altă parte, aceste sume de bani nu au putut fi acumulate ținând cont de utilizările de fonduri substanțiale pe care persoana fizică X le-a efectuat în această perioadă, pentru achiziția de bunuri imobile, creditare societăți la care deținea titluri de participare și cheltuieli personale și ale familiei sale, în condițiile în care sursele de venituri ale sale și ale soției sale au fost ne semnificative, atât în perioada 0000-0000, cât și în cea anterioară.

În același timp, se reține că, încasarea sumelor reprezentând contravaloarea materialului lemnos au avut drept sursă parțială chiar fondurile puse la dispoziția societății cumpărătoare de persoana fizică X în aceeași zi, operațiune ce nu are fundament economic și rațional.

Totodată, se reține că, lipsa de veridicitate a sumelor și cantităților invocate ca fiind generatoare de numerar la purtător la începutul verificării fiscale este întărită de faptul că atât persoana fizică X, cât și persoana fizică G au prezentat la fiecare întâlnire cu organele de verificare fiscală, documente din care rezultă cantități și sume diferite ca fiind exploatate și încasate.

De asemenea, se reține că, organele de verificare fiscală au solicitat, pentru clarificarea situației fiscale a persoanei fizice contestate, informații suplimentare persoanei juridice G prin adresa nr. A\_VEF 000/2019, însă aceasta nu a dat curs invitației.

Or, afirmațiile persoanei fizice X, referitoare la dețineri de numerar urmare comercializării de material lemnos de pe terenurile la care deținea calitatea de coproprietar împreună cu alți doi asociați, în cuantum de 000 lei înaintea perioadei verificate, trebuiau probate, conform prevederilor art.10 alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ART. 10 Obligația de cooperare*

*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*

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

Din textul de lege mai sus menționat se reține că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale aparține contribuabilului, iar acesta este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor

doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

Or, având în vedere cele de mai sus, se reține că, în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice X suma de 000 lei drept numerar la purtător la începutul perioadei verificate, provenit din venituri din comercializarea de material lemnos de contestatar către persoana juridică G.

**4.** În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestate conform căreia organele de verificare fiscală, în mod eronat, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acestuia suma de 000 lei provenită din vânzarea de material lemnos către persoana juridică G, în anul 0000, se rețin următoarele:

Organele de verificare fiscală i-au solicitat persoanei juridice G, în scris, toate documentele și înregistrările contabile în legătură cu persoana fizică X, iar toate sumele înregistrate în documentele de casierie și fișele de cont ori alte documente contabile puse la dispoziție de aceasta au fost înregistrate în analiza detaliată a operațiunilor cu numerar, anexă la raportul de verificare fiscală.

Totodată, se reține că, organele de verificare fiscală au transmis persoanei juridice G o adresă prin care au solicitat clarificarea suplimentară a operațiunilor, întrucât explicațiile înregistrate în evidențe erau incomplete, și anume: notele contabile întocmite pentru operațiunile de comercializare de material lemnos, documente justificative care au stat la baza înregistrării lor (extrase de cont, facturi, note de recepție etc.), din care să rezulte natura operațiunii (achiziție de bunuri proprii de la societate în folosul persoanei fizice X, livrări către societate de bunuri din patrimoniul persoanei fizice verificate, livrări către societate de bunuri din patrimoniul persoanei fizice verificate, plăți către furnizori/încasări de la clienți din resursele personale ale persoanei fizice verificate, retrageri de numerar sau plăți cu cardul bancar din conturile bancare ale societății efectuate de persoana fizică verificată, plata unor dobânzi la creditele angajate de societate de către persoana fizică verificată din resursele proprii ale acesteia, achiziția de terenuri efectuată de societate și achitată de persoana fizică verificată din resurse proprii etc.).

Astfel, în vederea determinării stării de fapt fiscale potrivit 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, anterior citate persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării.

Or, se reține că, persoana fizică G nu a transmis aceste informații, însă toate înregistrările din evidențele contabile au fost preluate de către organele de verificare fiscală drept surse de fonduri și tratate corespunzător, indiferent de contul contabil în care au fost înregistrate la persoana juridică G, ca sursă de fonduri în Metoda sursei și cheltuirii fondului la capitolul „*Împrumuturi restituite de către persoane juridice*”, motiv pentru care susținerea persoanei fizice contestată nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

5. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală, în mod eronat, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acestuia suma de 000 lei provenită din vânzarea de material lemnos către persoana juridică H, în anul 0000, se rețin următoarele:

Persoana fizică X a depus odată cu înaintarea contestației administrative, un document centralizator de material lemnos, fără alte precizări sau înscrisuri probatorii, deși în cursul verificării fiscale a prezentat, în scris, organelor de verificare fiscală o declarație conform căreia nu mai are alte înscrisuri de depus la dosarul cauzei.

Totodată, se reține că, persoana juridică H a confirmat, în scris, organelor de verificare fiscală că a derulat cu persoana fizică verificată numai raporturi rezultate din contractul individual de muncă pe care îl avea cu aceasta și niciun fel de alte relații comerciale.

Or, în vederea determinării stării de fapt fiscale potrivit 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, anterior citate persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării.

Având în vedere că acest centralizator de material lemnos nu este susținut prin niciun alt document justificativ sau financiar contabil, se reține că nu poate schimba constatările organelor de verificare fiscală, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestată nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

6. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală, în mod eronat, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acestuia suma de 000 lei provenită din vânzarea de material lemnos către persoana juridică G, în anul 0000, se rețin următoarele:



Suma de 000 lei a fost preluată drept sursă de fonduri în Metoda sursei și cheltuirii fondului la capitolul „*Împrumuturi restituite de către persoane juridice*”.

Totodată, așa cum rezultă din analiza detaliată a operațiunilor efectuate prin conturi bancare anexată la raportul de verificare fiscală, tranșele de numerar primite de contestatar de la persoana juridică G, au fost retrase din contul bancar în aceeași zi sau la interval de 00-00 zile de la încasare. Pentru clarificarea destinației sumelor de bani retrase din contul bancar, organele de verificare fiscală au solicitat clarificări persoanei fizice X, prin adresa nr. A\_VEF 000/2019, răspunsul acesteia fiind că scopul retragerilor acestor sume de bani a fost achitarea datoriilor personale.

Ținând cont de susținerile persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au încadrat suma de 000 lei retrasă din cont de contestatar, drept utilizare de fonduri cu destinația „*Alte cheltuieli personale*”, în baza prevederilor art.7 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: „*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*”

De altfel, se reține că, declarația persoanei fizice contestată conform căreia suma de 000 lei era destinată stingerii unei datorii personale, explică și retragerea acestei sume considerabile în numerar, într-o perioadă scurtă de timp, acțiune ce indică o necesitate stringentă de fonduri în numerar, ce nu poate fi amânată, pentru plata unei cheltuieli/datorii, obligații etc. ce nu putea fi achitată prin bancă, motiv pentru care susținerea persoanei fizice X nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la susținerea persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală au depășit limitele de apreciere și interpretare a probelor și stărilor de fapt, în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina sa, se reține că:

În ceea ce privește competența organelor de verificare fiscală, se reține că, la art. 138 alin.(1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că:

**„ART. 138 Obiectul și regulile privind verificarea persoanelor fizice**

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

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

coroborat cu prevederile art.1 din O.P.A.N.A.F. nr.3695/2015 privind competența de exercitare a verificării situației fiscale personale și a activităților preliminare acesteia, care stipulează:

*„ART. 1 Organul fiscal competent pentru exercitarea verificării situației fiscale personale și a activităților preliminare acesteia, pe întregul teritoriu al țării, este Direcția generală control venituri persoane fizice.”*

Din prevederile legale mai sus enumerate se reține că, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice sunt competente pentru exercitarea verificării situației fiscale personale și a activităților preliminare acesteia a persoanei fizice X.

Totodată, se reține că, organele de verificare fiscală și-au exercitat dreptul de apreciere conform prevederilor art. 6 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. [...]*

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

Din interpretarea prevederilor legale invocate, se reține că organele de verificare fiscală au dreptul să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și în în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

Referitor la susținerea persoanei fizice contestatate conform căreia organele de verificare fiscală, în mod eronat, au supus unei verificări

fiscale persoanele fizice aflate în conexiune cu persoana fizică verificată, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 55 alin. (2) lit. a) și c) alin. (3) și ale art. 58 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 55 Mijloace de probă*

*(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;*

*(...)*

*c) folosirea înscrisurilor;*

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

*ART. 58 Obligația de a furniza informații*

*(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. **Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.**”*

Din prevederile legale mai sus enumerate se reține că organele de verificare fiscală pot solicita informații atât din partea contribuabilului, cât și din partea altor persoane cu care acesta a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea aveau obligația de a furniza informațiile solicitate.

Persoana fizică X a invocat existența unor surse de venituri deținute la începutul perioadei verificate sau obținute în cursul perioadei verificate, motiv pentru care, din necesitatea legală a organelor de verificare fiscală de a proceda la analiza tuturor mijloacelor de probă obținute sau puse la dispoziție de persoana fizică verificată, acestea au solicitat informații și de la terțe persoane fizice sau juridice, pentru a se confirma și clarifica realitatea afirmațiilor și a operațiunilor declarate de persoana fizică verificată, ca fiind generatoare de fonduri pentru utilizările efectuate.

Astfel, se reține că, organele de verificare fiscală au analizat anumite elemente patrimoniale invocate de către terții furnizori de informații, în măsura în care susținerile terților furnizori de informații privind sursele proprii de fonduri care ar fi fost puse la dispoziția persoanei fizice verificate se impuneau a fi verificate, deoarece simplele

lor afirmații nu pot fi luate în considerare la stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice X, drept mijloace de probă.

Totodată, se reține că, în măsura în care a fost necesară administrarea altor mijloace de probă care să confirme/infirmă declarațiile persoanei fizice verificate sau ale terților furnizori de informații care au avut raporturi economice sau juridice cu aceasta, mijloacele de probă au fost obținute de organele de verificare fiscală, fără să constituie o verificare fiscală sau să se finalizeze cu un raport de verificare fiscală și un act administrativ fiscal emis pentru terții implicați, motiv pentru care susținerea persoanei fizice contestată nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu 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, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile a căror sursă nu a fost identificată.

Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei** aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000/2019 pentru impozit pe venit în sumă de **000 lei**, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, **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:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale

nr.A\_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.A\_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice pentru suma totală 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.

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

**DIRECTOR GENERAL,**