



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare**  
**a Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
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 000/2020, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.A\_VEF 000/2020 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.

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 000/2020, emisă în baza Raportului de**

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

**verificare fiscală nr.A\_VEF 000/2020 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:**

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale suma de 000 lei, deținută de persoana fizică verificată la data de 01.01.2014;

- Declarația de patrimoniu și venituri nu conține un capitol distinct pentru sumele deținute în numerar la purtător la începutul perioadei verificate, nefiind un act de confirmare/transcriere/înregistrare exhaustiv al drepturilor și obligațiilor pe care persoana fizică verificată le deține;

- organele de verificare fiscală, în mod netemeinic și nelegal, au considerat că suma de 000 euro, echivalentul a 000 lei, reprezintă venituri din surse neidentificate, în condițiile în care aceasta reprezenta un împrumut, prin transfer bancar, primit în data de 00.00.2014;

- organele de verificare fiscală, în mod netemeinic și nelegal, au considerat că suma de 000 lei reprezintă venituri din surse neidentificate, în condițiile în care această sumă reprezenta un împrumut primit de la persoana fizică Y (fiul persoanei fizice X), de la persoana fizică Z, pentru care a fost întocmit inițial un înscris sub semnătură privată, ulterior fiind încheiat și un contract de împrumut în formă autentică. Totodată, persoana fizică X susține că, împrumutul în cuantum de 000 lei i-a fost remis de către fiul său, tot sub formă de credit, aceasta utilizându-l în vederea creditării persoanei juridice A;

- organele de verificare fiscală au depășit limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, întrucât pe durata verificării fiscale și-au exercitat dreptul de apreciere, excedând cadrului reglementat de Codul de procedură fiscală;

- organele de verificare fiscală nu au motivat Decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii care să susțină contrariul afirmațiilor sau al probelor furnizate de contestatară pe durata verificării fiscale;

- organele de verificare fiscală, în mod eronat, au constatat că nu a fost identificat un raționament economic al împrumutului în cuantum de 000 lei, având în vedere că scopul verificării fiscale nu include analiza și constatarea abilităților, raționamentelor și eficienței/eficacității tranzacțiilor economice încheiate de persoana fizică X și nu reprezintă motiv de fapt și teme de drept pentru înlăturarea acestei sume din categoria disponibilului în numerar;

- organele de verificare fiscală și au exercitat dreptul de apreciere de o manieră ce excede cadrului reglementat de Codul de procedură fiscală, conform căruia acestea sunt îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și

să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză;

- din cuprinsul Raportului de verificare fiscală rezultă constatări și concluzii referitoare la acțiunile și tranzacțiile efectuate de către alte persoane impozabile, nefiind evident care este subiectul supus verificării fiscale;

- verificarea fiscală a fost efectuată fără prezentarea rezultatelor intermediare ale verificărilor și calculelor efectuate de organele de verificare fiscală în cadrul acesteia;

- organele de verificare fiscală au invocat, în mod eronat, prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nefiind aplicabile pentru perioada verificată;

- organele de verificare fiscală, în mod eronat, au constatat că persoana juridică A a fost împrumutată de către contestatară „*cu sume modice*” în luna 00.2014, în condițiile în care dispozițiile de încasare din acea perioadă însumează 000 lei;

- raționamentul organelor de verificare fiscală este contradictoriu, în sensul în care deși admit evidența achitării contractului de vânzare-cumpărare teren către furnizorul de imobilizări Z, pun sub îndoială existența acestei sume de bani la plătitorea A, fără să probeze contrariul;

- contrar constatărilor organelor de verificare fiscală, pentru majorarea capitalului social al persoanei juridice A a fost întocmit un raport de expertiză contabilă, care a constatat și confirmat certitudinea și lichiditatea sumei de 000 lei și exigibilitatea acestei datorii către asociata X;

- organele de verificare fiscală au realizat verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X cu încălcarea principiului independenței.

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 000/2020, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2020.

**II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr.A\_VEF 000/2020 și Decizia de impunere nr.A\_VEF 000/2020, au stabilit pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:**

Organele de verificare fiscală au analizat situația fiscală personală a persoanei fizice X pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 în baza art. 139 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza art. 20 și 21 din Ordinul

Președintelui A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, Declarației de patrimoniu și venituri nr. A\_VEF 000/2018, răspunsurilor la întrebările formulate prin note explicative, documentelor justificative aferente, coroborate cu informațiile și documentele deținute/obținute de organul fiscal, în condițiile legii, prin examinarea creșterilor și diminuărilor elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie în numerar și prin conturi bancare, a elementelor de venituri și cheltuieli, precum și la stabilirea situației fiscale personale.

Organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 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, că persoana fizică X a utilizat, în perioada 01.01.2014-31.12.2014,

- fonduri în cuantum de 000 lei, din care: comisioane, speze bancare și dobânzi în cuantum de 000 lei; cheltuieli personale de trai în cuantum de 000 lei; împrumuturi acordate persoanei juridice B în cuantum de 000 lei; împrumuturi acordate persoanei juridice A în cuantum de 000 lei; alimentare cont persoana fizică C în cuantum de 000 lei; cheltuieli efectuate cu numerar în cuantum de 000 lei,

- (mai mari) decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, din care: venituri din salarii în cuantum de 000 lei; venituri din pensii în cuantum de 000 lei; venituri din dobânzi bancare în cuantum de 000 lei; alte venituri-remat în cuantum de 000 lei; încasări din schimb valutar în cuantum de 000 lei; restituirea unor împrumuturi acordate persoanei juridice B în cuantum de 000 lei; diminuarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de 000 lei,

- rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Organele de verificare fiscală au comparat utilizările de fonduri efectuate de persoana fizică X în cuantum de 000 lei, cu sursele impozabile identificate, declarate în anul 2014, în cuantum de 000 lei, probate cu documente justificative, și a determinat venituri impozabile suplimentare a căror sursă nu a fost identificată, în cuantum de 000 lei, reprezentând baza impozabilă ajustată, asupra căreia s-a calculat impozitul pe venit datorat de persoana fizică verificată pentru perioada verificată.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000/2020 prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei și au calculat impozit pe venit în sumă

000 lei, în baza prevederilor art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată au fost calculate accesoriile 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, în baza prevederilor art. 22, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7), art. 120<sup>1</sup> alin. (2) și (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, și în baza prevederilor art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-06.01.2020.

**III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:**

#### **A. Aspecte procedurale**

1. Referitor la susținerile persoanei fizice contestatate potrivit căroră,  
- Decizia de impunere nr. A\_VEF 000/2020 nu este motivată în fapt pe bază de probe și constatări proprii ale organelor de verificare,

- raționamentele și eficiența tranzacțiilor economice efectuate de contestatară nu reprezintă motiv de fapt și temei de drept pentru înlăturarea sumelor din categoria disponibilului în numerar, 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, cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute de art. 46 din același act normativ;

- Decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2020, 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 în anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate și în cuprinsul acesteia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organele de verificare fiscală au efectuat verificarea fiscală la persoana fizică verificată exercitându-și dreptul de apreciere în concordanță cu realitatea economică, fără a interveni în raționamentele economice ale persoanei

fizice, în limitele și competențele care îi revin, efectuând analiza tuturor informațiilor, documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana fizică și cu respectarea prevederilor art. 6, art. 14, art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr. A\_VEF 000/2020 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 nu au fost prezentate în cuprinsul deciziei de impunere, nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

**2. Referitor la susținerea persoanei fizice contestatare conform căreia organele de verificare fiscală au realizat verificarea fiscală fără prezentarea rezultatelor intermediare ale verificărilor și calculelor efectuate, se reține că, organele de verificare fiscală au prezentat pe larg în cadrul Raportului de verificare fiscală în capitolul IV-Discuția finală, faptul că prin adresa nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a fost informată asupra constatărilor rezultate din verificare, conform prevederilor art. 138 alin. (16) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar acesteia i-au fost solicitate informații și documente justificative.**

Totodată, se reține că, persoana fizică X a răspuns solicitărilor organelor de verificare fiscală mai sus menționate, transmițând documente justificative prin adresa de înaintare înregistrată în cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2019 și prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, de unde reiese că aceasta a fost informată cu privire la constatările intermediare ale verificării fiscale, motiv pentru care susținerea persoanei fizice contestatare nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, persoana fizică X nu s-a prezentat la discuția finală programată de organele de verificare fiscală în data de 00.00.2019, dar nici la cea reprogramată de acestea pentru data de 00.00.2020, iar persoana fizică verificată nu a notificat, în scris, organele de verificare fiscală cu privire la renunțarea la acest drept.

**3. Referitor la susținerea persoanei fizice contestatare conform căreia organele de verificare fiscală au invocat, în mod eronat, prevederile O.G.**

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nefiind aplicabile pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X a fost programată să înceapă inițial la data de 00.00.2018, conform Avizului de verificare nr. A\_VEF 000/2018, însă persoana fizică verificată a solicitat amânarea începerii verificării fiscale, fiind reprogramată de organele de verificare fiscală la data de 00.00.2018, conform Minutei Întâlnirii nr. A\_VEF 000/2018, fapt pentru care această procedură se supune prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu 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 vigoare la data efectuării verificării fiscale, aspect menționat în raportul de verificare fiscală.

În ceea ce privește baza impozabilă, reprezentând veniturile a căror sursă nu a fost identificată, stabilită pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014, aceasta a fost stabilită în conformitate cu dispozițiile art.79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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.”*

fiind astfel respectat întocmai principiul stabilit de art.6 alin.(2) din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 6

*„(2)Actele și faptele juridice încheiate ori, după caz, săvârșite sau produse înainte de intrarea în vigoare a legii noi nu pot genera alte efecte juridice decât cele prevăzute de legea în vigoare la data încheierii sau, după caz, a săvârșirii ori producerii lor.”*

Se reține că, persoana fizică X nu ar trebui să facă o confuzie între prevederile legale aplicabile la data începerii verificării fiscale și prevederile legale aplicabile perioadei verificate.

Totodată, se reține din raportul de verificare fiscală că, organele de verificare fiscală au calculat obligațiile fiscale accesorii conform prevederilor art.173 alin.(1), art.175 alin.(3) și art.176 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind aplicat nivelul dobânzilor și penalităților de întârziere prevăzut la art.120 alin.(7), art.120<sup>1</sup> alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 și prevăzut la art.174 alin.(5) și art.176 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-06.01.2020.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, pentru stabilirea cuantumului obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe veniturile a căror sursă nu a fost neidentificată, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, în mod corect, organele de verificare fiscală au aplicat prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care susținerea persoanei fizice contestatăre nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**4.** Referitor la susținerea persoanei fizice contestatăre conform căreia *„consecința directă a modalității netransparente de desfășurare a inspecției fiscale este afectarea gravă a stării mele de sănătate și utilizarea neeficientă a timpului destinat inspecției fiscale cu încălcarea principiului independenței”*, organul de soluționare a contestației reține că, organele de verificare au avut în vedere toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare din perioada 01.01.2014-31.12.2014, iar persoana fizică X nu aduce argumente și nu motivează în ce sens organele de verificare fiscală au încălcat principiul independenței, motiv pentru care susținerea acesteia nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

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 000/2020, 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 01.01.2014-31.12.2014, 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: comisioane, speze bancare și dobânzi; cheltuieli personale de trai; împrumuturi acordate persoanei juridice B; împrumuturi acordate persoanei juridice A; alimentare cont persoana fizică C; cheltuieli efectuate cu numerar, în perioada 01.01.2014-31.12.2014, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, reprezentând venituri din salarii; venituri din pensii; venituri din dobânzi bancare; alte venituri-remat; încasări din schimb valutar; restituirea unor împrumuturi acordate persoanei juridice B; diminuarea soldurilor conturilor bancare, 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 01.01.2014-31.12.2014, 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 anul fiscal 2014, 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, art. 21, art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 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.*

*ART. 22*

*(2) Selectarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor se face în funcție de cerințele specifice ale acestora, de situația fiscală a persoanei fizice verificate și de natura informațiilor ori a documentelor disponibile, astfel:*

*a) metoda sursei și utilizării fondului este selectată atunci când se constată că persoana fizică verificată a utilizat fonduri în valoare mai mare decât sursele identificate;*

*ART. 23 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:*

*a) determinarea valorii fondurilor utilizate;*

*b) determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate;*

*c) determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate;*

*d) identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedeclarate, încasate din sursele identificate;*

*e) stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate;*

*f) aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.”*

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale au 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, respectiv stabilirea veniturilor suplimentare provenite din determinarea valorii fondurilor utilizate; determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate; determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate; identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedeclarate, încasate din sursele identificate; stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate; aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.

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 01.01.2014-31.12.2014:

*”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.”*

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 01.01.2014-31.12.2014, 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 persoanei fizice verificate, mijloace de probă, documente, explicații, informații relevante pentru verificare și clarificări, 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 notele explicative date pe parcursul verificării fiscale și prin contestația formulată, persoana fizică X susține că, la data de 01.01.2014 deținea suma de 000 lei, iar în cursul perioadei verificate a primit cu titlu de împrumut, sume de bani de la diverși creditori, respectiv: 000 euro, echivalentul a 000 lei, de la persoana fizică D și 000 lei de la fiul său Y, care la rândul său primise această sumă de bani cu titlu de împrumut de la persoana fizică Z.

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr.A\_VEF 000/2019, se reține că, persoana fizică X nu a menționat la capitolul 7 - „Datorii” faptul că ar fi primit sume de bani cu titlu de împrumut de la diverși creditori în anul fiscal 2014.

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 suma de 000 lei drept numerar la purtător, deținută la data de 01.01.2014, se rețin următoarele:

Prin Nota explicativă nr.A\_VEF 000/2018, persoana fizică X a precizat că, la începutul anului 2014 deținea în familie suma de 000 lei, reprezentând fonduri acumulate din diverse activități efectuate în perioada 0000-0000, acestea fiind păstrate în locația din S, iar scopul acumulării acestei sume de bani, în numerar, a fost pentru susținerea și ajutarea familiei sale.

Se reține că, în baza art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: *„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice X, prin Nota explicativă nr.A\_VEF 000/2019, clarificări și documente justificative cu privire la deținerea sumei de 000 lei, în numerar, la data de 01.01.2014.

Prin răspunsurile la Nota explicativă mai sus menționată, persoana fizică X a menționat că nu deține documente care să justifice existența numerarului în cuantum de 000 lei la începutul perioadei verificate.

Ținând cont de faptul că persoana fizică X nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că suma de bani în cuantum de 000 lei a fost deținută la începutul perioadei verificate, organul de soluționare a contestației reține că, afirmația persoanei fizice contestată se ia în considerare doar în cazul în care este susținută și de alte mijloace de probă, așa cum prevede art.58 alin.(1) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“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.”*

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu reține susținerea persoanei fizice contestată 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, în perioada verificată, de la persoana fizică D în cuantum de 000 euro, echivalentul a 000 lei și de la persoana fizică Y 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 suma de 000 euro, echivalentul a 000 lei, pe care persoana fizică X susține că, a primit-o prin transfer bancar de la

persoana fizică D, aceasta reprezentând un împrumut, se rețin următoarele:

Din consultarea informațiilor furnizate pentru persoana fizică verificată de către instituțiile bancare, în baza prevederilor art. 61 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că, în creditul contului deschis pe numele persoanei fizice verificate la societatea E, a fost înregistrat un transfer bancar în cuantum de 000 lei, efectuat în data de 00.00.2014 de persoana fizică D.

Prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, se reține că, organele de verificare fiscală, în vederea determinării regimului fiscal al acestor intrări de fonduri, i-au solicitat persoanei fizice X explicații scrise și documente justificative referitoare la suma de 000 lei primită prin transfer bancar de la persoana fizică D.

Din răspunsurile la întrebările organelor de verificare fiscală din Nota explicativă mai sus menționată, se reține că, persoana fizică contestatară a menționat că a primit suma de 000 lei prin transfer bancar în data de 00.00.2014, de la persoana fizică D, aceasta fiind un împrumut în nume propriu, pe baza unei promisiuni verbale între împrumutător și împrumutată.

Astfel, se reține că, organele de verificare fiscală au apreciat necesitatea solicitării de informații, clarificări suplimentare și explicații scrise de la persoana fizică contestatară cu privire la împrumutul în cuantum de 000 lei, solicitându-i persoanei fizice X, prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, datele de identificare ale împrumutătorului, persoana fizică D.

Prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, transmisă odată cu Adresa de înaintare nr. A\_VEF 000/2019, se reține că, organele de verificare fiscală i-au solicitat persoanei fizice D, explicații scrise, clarificări și documente justificative, vizând aspecte precum: titlul cu care a fost efectuat transferul sumei de 000 lei în data de 00.00.2014, sursa fondurilor bănești transferate, precum și informații cu privire la restituirea sumei de bani, cu indicarea datei și a modalității de plată.

Totodată, se reține că, plicul ce conținea Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019 și Adresa de înaintare nr. A\_VEF 000/2019, transmis prin poștă cu confirmare de primire la domiciliul fiscal al persoanei fizice D, a fost returnat expeditorului cu mențiunea „*Avizat, Reavizat, Neprezentat – Se aprobă înapoierea.*”

Ținând cont de importanța informațiilor și documentelor solicitate de organele de verificare fiscală, dar și de relevanța informațiilor/documentelor în luarea unei decizii cu privire la regimul fiscal al intrărilor



de fonduri în cuantum de 000 lei, se reține că, acestea au procedat la retransmiterea Notei explicative nr. A\_VEF 000/2019, cu Adresa de înaintare nr. A\_VEF 000/2019, însă și de această dată plicul ce conținea documentele mai sus menționate a fost returnat expeditorului cu mențiunea „*Avizat, Reavizat, Neprezentat – Se aprobă înapoierea.*”

În virtutea rolului său activ, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de verificare fiscală, prin adresa nr. A\_SLP 000/2020, clarificări cu privire la transferul bancar în cuantum de 000 euro, echivalentul a 000 lei, primit de persoana fizică X de la persoana fizică D.

Urmare răspunsului prin adresa nr. A\_VEF 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A\_SLP 000/2020, organele de verificare fiscală au precizat că, explicația din extrasul de cont bancar, transmis în format electronic organelor de verificare fiscală de către societatea E, prin intermediul aplicației Schimb de informații A.N.A.F.-A.R.B., respectiv „*Transfer suma ...*”, nu vine în susținerea afirmațiilor contestatarei privind titlul cu care a fost transferată această sumă de bani, în condițiile în care verificările efectuate de instituția bancară la momentul realizării operațiunii viza alte aspecte relevante activității bancare și nu pe cele privind regimul fiscal al fondurilor transferate.

Mai mult, din analiza veniturilor impozabile declarate de către plătitorii de venituri înainte și după anul fiscal 2014, organele de verificare fiscală au constatat că, veniturile impozabile declarate ale persoanei fizice X au fost modeste în raport cu suma de 000 euro, echivalentul a 000 lei, declarată a fi fost împrumutată de la persoana fizică D și care ulterior trebuie restituită, spre exemplu: în anul fiscal 2012 veniturile impozabile declarate ale contestatarei au fost în cuantum de 000 lei, în anul fiscal 2013 acestea au fost în cuantum de 000 lei, în anul fiscal 2015 nu a obținut venituri impozabile declarate, iar în anul fiscal 2016 cuantumul acestora a fost în sumă de 000 lei.

Or, în lipsa documentelor justificative, potrivit art. 10 și art. 58 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime și prin indicarea mijloacelor doveditoare, organele de verificare fiscală au respectat prevederile art. 6 și art. 14 din același act normativ mai sus menționat, fapt pentru care, în mod corect, acestea nu au luat în considerare suma de 000 euro, echivalentul a 000 lei, primită prin transfer bancar de persoana fizică X de la persoana fizică D, în cadrul metodei indirecte de stabilire a veniturilor, întrucât aceasta reprezintă intrare de

fonduri cu regim fiscal/sursă fiscală ce nu a fost identificată pe durata verificării fiscale de organele de verificare fiscală.

**b).** În ceea ce privește împrumutul de bani în cuantum de 000 lei, pe care persoana fizică X susține că l-a primit de la fiul său, persoana fizică Y, care la rândul său l-a primit de la persoana fizică Z și pentru care a fost întocmit inițial un înscris sub semnătură privată, ulterior fiind încheiat și un contract de împrumut în formă autentică, se rețin următoarele:

Prin Adresa de înaintare nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică X a pus la dispoziția organelor de verificare fiscală documente, printre care:

- Contractul de împrumut nr. 000/2014, din cuprinsul căruia rezulta că în prezența persoanei fizice F, în calitate de martor, persoana fizică Y, în calitate de creditat, a împrumutat de la persoana fizică Z, în calitate de creditor, suma de 000 lei, fără a fi stabilită vreo dobândă sau alte costuri suplimentare, iar termenul stabilit pentru restituirea integrală a sumei împrumutate fiind până la data de 00.00.2020;

- Contractul de împrumut cu garanție mobilă nr.000/2015, perfectat la G, prin care persoana fizică Z, în calitate de creditor, acordă cu titlu de împrumut suma de 000 lei persoanei fizice Y, în calitate de creditat, sumă ce urma a fi restituită până la data de 00.00.2020.

Totodată, din cuprinsul documentului mai sus menționat se reține că, persoana fizică X deținea calitatea de garant, constituind în favoarea împrumutătorului o garanție în procent de 00% acțiuni deținute în cadrul A.

Ulterior, se reține că, pentru stabilirea situației de fapt, organele de verificare fiscală i-au solicitat persoanei fizice Z, prin Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, explicații scrise și justificate cu documente.

Din răspunsurile persoanei fizice Z la Nota explicativă mai sus menționată, se reține că, acesta a împrumutat suma de 000 lei, în numerar, persoanei fizice Y, perfectând un contract de împrumut în prezența unui martor, după care au încheiat și un contract de împrumut perfectat la notariat. În același timp, persoana fizică Z a precizat că, sursa fondurilor pentru acordarea împrumutului o constituie vânzarea unor terenuri, iar termenul stabilit pentru restituirea fondurilor a fost data de 00.00.2020.

De asemenea, odată cu răspunsurile la Nota explicativă nr. A\_VEF 000/2019, persoana fizică Z a înaintat organelor de verificare fiscală Contractul de vânzare-cumpărare nr. 000/2014, perfectat la G, prin care acesta vinde un imobil de 000 m.p. către persoana juridică A, pentru suma de 000 lei, ce urma a fi achitată vânzătorului până la data de 00.00.2019.

Din analiza Contractului de împrumut nr. 000/2014 și a Contractului de împrumut cu garanție mobilă nr.000/2015, se reține că, pe de-o parte, suma de 000 lei a fost împrumutată de persoana fizică Z, persoanei fizice Y, în data de 00.00.2014 în prezența unui martor, respectiv persoana fizică F, iar pe de altă parte, aceeași sumă/sau altă sumă de aceeași valoare a fost împrumutată în data de 00.00.2015, în baza unui act autentificat la notar, în care persoana fizică X are calitatea de garant al împrumutului.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, există o contradicție între afirmațiile persoanei fizice X și documentele justificative înaintate de aceasta organelor de verificare fiscală, având în vedere că, din cuprinsul Contractului de împrumut cu garanție mobilă nr. 000, încheiat la data de 00.00.2015, împrumutul pe care persoana fizică Z l-a acordat persoanei fizice Y a fost perfectat ulterior împrumutului pe care persoana fizică contestatară l-a acordat persoanei juridice A, în condițiile în care contestatară susține atât în cadrul verificării fiscale, cât și prin intermediul contestației administrative că, împrumutul de la persoana fizică Z reprezenta sursa împrumutului acordat de aceasta către persoana juridică A.

Totodată, potrivit înregistrărilor contabile evidențiate în cuprinsul balanței aferente lunii 00.2014, în conturile 404-„*Furnizori de imobilizări*” și 5311-„*Casa în lei*”, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că, persoana juridică A a plătit în luna 00, prin casierie, contravaloarea bunului imobil achiziționat de la persoana fizică Z, iar în cazul în care împrumutul acordat de acesta persoanei fizice Y ar fi fost acordat la data de 00.00.2014, sursa fondurilor nu se confirmă.

De asemenea, în data de 00.00.2014, conform operațiunilor evidențiate în fișa contului 455 - „*Sume datorate acționarilor/asociaților*” se reține că, persoana fizică X, în baza Dispoziției de încasare către casierie nr.000/2014, a creditat persoana juridică A cu suma de 000 lei, sumă utilizată pentru majorarea capitalului social la finalul anului fiscal 2014.

Prin urmare, se reține că, mijloacele de probă prezentate de persoana fizică X pe parcursul verificării fiscale nu sunt în măsură să demonstreze faptul că aceasta a alocat fonduri pentru creditarea persoanei juridice A din împrumutul contractat de la fiul său Y, care la rândul său a contractat împrumutul de la persoana fizică Z.

Totodată, se reține că, persoana fizică X nu a făcut în niciun fel dovada existenței în materialitatea lor a sumei de bani invocată, respectiv că aceasta ar fi fost primită cu titlu de împrumut de la persoana fizică Y, precum și a remiterii acesteia de la persoana fizică Y la persoana fizică

contestatară, ținând cont de faptul că nu a fost încheiat un contract de împrumut perfectat între cele două persoane.

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 suma de 000 lei presupusă a fi fost primită cu titlu de împrumut de persoana fizică contestatară de la persoana fizică Y, drept sursă a fondurilor pentru împrumutul acordat de persoana fizică X către persoana juridică A.

Referitor la susținerea persoanei fizice contestatate conform căreia Declarația de patrimoniu și venituri nu conține un capitol distinct pentru sumele deținute în numerar la purtător la începutul perioadei verificate, nefiind un act de confirmare/transcriere/înregistrare exhaustiv al drepturilor și obligațiilor pe care persoana fizică verificată le deține, se rețin următoarele:

Declarația de patrimoniu și venituri a fost completată și semnată de persoana fizică X, fiind înregistrată în cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice sub nr.A\_VEF 000/2018.

Potrivit prevederilor art.138 alin.(8) și (9) 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*

*(8) Persoana supusă verificării are obligația de a depune o declarație de patrimoniu și de venituri la solicitarea organului fiscal central. În situația în care solicitarea are loc odată cu comunicarea avizului de verificare, declarația se depune în termenul prevăzut la alin. (7). În acest caz, solicitarea se anexează la avizul de verificare. În situația în care solicitarea are loc pe perioada verificării, declarația se depune în termen de 15 zile de la data comunicării solicitării.*

*(9) Elementele de patrimoniu și de venituri ce trebuie declarate de persoana fizică supusă verificării, precum și modelul declarației se stabilesc prin ordin al președintelui A.N.A.F.”*

Din prevederile mai sus enumerate se reține că, persoana supusă verificării fiscale are obligația de a depune o declarație de patrimoniu și de venituri la solicitarea organelor de verificare fiscală, iar elementele de patrimoniu și de venituri ce trebuie declarate de persoana fizică supusă verificării fiscale, precum și modelul declarației se stabilesc prin ordin al președintelui A.N.A.F., respectiv O.P.A.N.A.F. nr.3704/2015.

Totodată, se reține din cuprinsul modelului Declarației de patrimoniu și venituri că, la pagina 11, punctul 4 **„Alte bunuri, titluri și/sau dețineri a**

**căror valoare individuală depășește 10.000 lei**”, legiuitorul a prevăzut un capitol distinct pentru sumele de bani în numerar la purtător, iar persoana fizică X avea posibilitatea și obligația de a declara oricare alte bunuri, titluri și/sau dețineri, inclusiv sumele deținute în numerar la purtător la data de 01.01.2014, a căror valoare depășea cuantumul de 10.000 lei, motiv pentru care susținerea persoanei fizice contestată nu va fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la susținerea persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală au supus unei verificări fiscale persoanele fizice aflate în conexiune cu persoana fizică verificată, nefiind evident care este persoana supusă verificării fiscale, 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/infirme 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, ci doar pentru persoana fizică X care a făcut obiectul unei verificări fiscale a situației sale fiscale personale pentru anul fiscal 2014.

Referitor la susținerea persoanei fizice contestată conform căreia organele de verificare fiscală au depășit limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, întrucât pe durata verificării fiscale și-au exercitat dreptul de apreciere, excedând cadrului reglementat de Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

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 și art. 73 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.*

*ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

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 limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

Referitor la susținerea persoanei fizice contestată conform căreia contrar constatările organelor de verificare fiscală, pentru majorarea capitalului social al persoanei juridice A a fost întocmit un raport de

expertiză contabilă, care a constatat și confirmat certitudinea și lichiditatea sumei de 000 lei și exigibilitatea acestei datorii către asociata X, se reține că, nici pe durata verificării fiscale, nici cu ocazia înaintării contestației administrative, persoana fizică X nu a prezentat raportul de expertiză contabilă pentru majorarea capitalului social al persoanei juridice A.

Din cuprinsul Adresei nr. A\_VEF 000/2020, transmisă de organele de verificare fiscală către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se reține că, majorarea capitalului social al persoanei juridice A s-a efectuat fără flux de numerar din împrumuturile acordate societății, evidențiate în fișa contului 455 - *"Sume datorate acționarilor/asociaților"*, prin compensarea unor creanțe certe, lichide și exigibile asupra societății de către asociata X, conform prevederilor art. 210, alin. (2) din Legea nr. 31/1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că, pentru sursele împrumuturilor acordate de persoana fizică X persoanei fizice A (aport asociat X prin cont 455 - *„Sume datorate acționarilor/asociaților”*), nu se cunoaște sursa fondurilor, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestate nu va fi reținut 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 000/2020 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 cota aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate.

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 000/2020, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2020 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,**