



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
E-mail: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 000/04.2021

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. **000/2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** prin adresa nr. **000/2021**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2021**, 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. 000/2021*, emisă în baza *Raportului de verificare fiscală nr. 000/2021* de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** 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;
- **000 lei** penalități de nedeclarare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere nr. **000/2021** a fost comunicată la data de **00.00.2021**, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **00.00.2021**, potrivit ștampilei registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice **Y**, aplicată pe contestația aflată în original, la dosarul cauzei.

Persoana fizică **X** a formulat o completare la contestație, fiind depusă în data de **00.00.2021**, conform ștampilei Poștei Române, aplicată pe plicul aflat în original la dosar.

În ceea ce privește competența de soluționare a contestației formulate de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2021**, emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y**, având în vedere prevederile art. 4 alin. (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, la dosarul contestației se află Nota prin care președintele A.N.A.F. a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației de la serviciul specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y** către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (7) 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. 000/2021, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2021 de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Y, pentru următoarele considerente:

- în mod eronat, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de **000 lei**, în numerar, deținută la începutul perioadei verificate;
- veniturile obținute din activitatea de apicultură au fost diminuate, fiind raportate la o valoare de achiziție de către procesator, în condițiile în care produsele au fost vândute pe piața liberă la un preț mai mare;
- sumele de bani provenite din împrumuturile contractate de la diferite persoane fizice, respectiv prieteni foarte apropiați și rude, nu au fost luate în considerare de organele de verificare fiscală la stabilirea situației fiscale, în condițiile în care s-a făcut dovada cu documente justificative pentru aceste tranzacții;

- dreptul organelor de verificare fiscală de a stabili obligații suplimentare de plată a fost prescris pentru anul fiscal 2013, la momentul realizării verificării fiscale;

- în cazul existenței unor suspiciuni cu privire la documentele înaintate de persoana fizică verificată către organele de verificare fiscală, acestea trebuiau să solicite informații suplimentare din partea altor instituții ale statului, întrucât nu aveau competența de a anula un document (contract) prezentat sub semnătură privată;

- faptul că fiecare împrumut a depășit cuantumul de **000 lei**, nu poate conduce la neluarea în considerare a acestora, întrucât împrumuturile sunt reale și justificate prin înscrisuri.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică **X** solicită anularea Deciziei de impunere nr. **000/2021**, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. **000/2021**.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Y prin Raportul de verificare fiscală nr. 000/2021 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 000/2021, au stabilit pentru perioada 00.00.2013-00.00.2014 și pentru perioada 00.00.2016-00.00.2016 urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X, următoarele:

S-a analizat situația fiscală personală a persoanei fizice **X** pentru perioada **00.00.2013-00.00.2014** și pentru perioada **00.00.2016-00.00.2016** în baza prevederilor Ordinului 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. **000/2020**, informațiilor deținute/obținute de la terți, prin examinarea creșterilor și diminuărilor elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie în numerar și conturi bancare, a elementelor de venituri și cheltuieli, precum și la stabilirea situației fiscale personale.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile 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 **00.00.2013-00.00.2014** și în perioada **00.00.2016-00.00.2016**,

- fonduri în cuantum de **000 lei**, din care: cheltuieli cu comisioane și impozite bancare în cuantum de **000 lei**; majorarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de **000 lei**; cheltuieli personale de trai în cuantum de **000**

lei; cheltuieli cu impozite și taxe locale în cuantum de **000 lei**; împrumut acordat **A** în cuantum de **000 lei**; majorarea numerarului la purtător în cuantum de **000 lei**; achiziție bunuri mobile (autoturism) în cuantum de **000 lei**; plată prin transfer bancar (taxa participare MAPN) în cuantum de **000 lei**,

- (mai mari) decât sursele de venituri identificate în cuantum de **000 lei**, din care: încasări din venituri impozabile declarate în cuantum de **000 lei**; încasare din restituire împrumut **A** în cuantum de **000 lei**; încasări din venituri neimpozabile (venituri din apicultură) în cuantum de **000 lei**; încasări din venituri neimpozabile (asigurare **B**) în cuantum de **000 lei**; diminuarea soldurilor conturilor bancare în cuantum de **000 lei**; diminuare sold numerar la purtător 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 de fonduri din perioada **00.00.2013-00.00.2014** și în perioada **00.00.2016-00.00.2016** 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. **000/2021**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. **000/2021** prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de **000 lei** și au calculat impozit pe venit în sumă de **000 lei**, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2013-00.00.2014** și în baza art. 117 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2016-00.00.2016**.

Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit în cuantum de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **000 lei**, penalități de întârziere în sumă de **000 lei** și penalități de nedeclarare în sumă de **000 lei** în baza prevederilor art. 120 alin. (7) art. 120¹ alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015 și în baza prevederilor art. 174 alin. (5) art. 176 alin. (2) și (4) art. 181 alin. (1) și (11)-(12) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.01.2016-30.10.2020.

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 contestatar și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia dreptul organelor de verificare fiscală de a stabili obligații suplimentare de plată a fost prescris pentru anul fiscal 2013, la momentul realizării verificării fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prevederile art. 347 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că persoana fizică **X** invocă prescripția dreptului organelor de verificare fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe venit, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform prevederilor art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”,

iar potrivit art. 23:

“Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și prevederile art. 141 lit. b din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 141 Avizul de verificare

(1) Avizul de verificare prevăzut la art. 138 alin. (5) cuprinde:

b) data de începere a verificării;”

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organele de verificare fiscală au transmis persoanei fizice **X**, Avizul de verificare fiscală nr. **000/2019**, comunicat contribuabilului la adresa de domiciliu, în data de **00.00.2019**, prin remitere sub semnătură, prin care acesta a fost înștiințat că începând cu data de **00.00.2019** va face obiectul verificării fiscale personale.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă între data începerii verificării fiscale și data emiterii Deciziei de impunere.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe venit, se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

În sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se reține că nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

În materia impozitului pe venit, pentru perioada supusă verificării fiscale, respectiv anul fiscal 2013, sunt aplicabile prevederile art. 83 alin. (1)

din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

"ART. 83) Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere."

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, veniturile realizate de contribuabili se declară pe fiecare sursă, iar organul fiscal emite decizii de impunere în funcție de declarațiile contribuabililor și sursele de venit ale acestora.

În ceea ce privește anul fiscal 2013, termenul legal de declarare a bazei de impunere este data de 25.05.2014, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2013 începe să curgă de la data de 01.01.2015 și se împlinește la data de 31.12.2019, motiv pentru care, raportat la data începerii verificării fiscale, respectiv 00.00.2019, organul de soluționare a contestației reține că verificarea fiscală s-a desfășurat înăuntrul termenului de prescripție.

Având în vedere că aspectele de natură procedurală nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

Referitor la impozitul pe venit suplimentar în sumă de 000 lei și accesorii aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2021, 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 00.00.2013-00.00.2014 și perioadei 00.00.2016-00.00.2016, 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

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

au constatat că aceasta a utilizat fonduri în cuantum de **000 lei** pentru: cheltuieli cu comisioane și impozite bancare; majorarea soldurilor conturilor bancare; cheltuieli personale de trai; cheltuieli cu impozite și taxe locale; împrumut acordat **A**; majorarea numerarului la purtător; achiziție bunuri mobile (autoturism); plată prin transfer bancar (taxa participare MAPN), în perioada **00.00.2013-00.00.2014** și în perioada **00.00.2016-00.00.2016** mai mari decât sursele de venituri identificate în cuantum de **000 lei**, reprezentând venituri din încasări din venituri impozabile declarate; încasare din restituire împrumut **A**; încasări din venituri neimpozabile (venituri din apicultură); încasări din venituri neimpozabile (asigurare **B**); diminuarea soldurilor conturilor bancare; diminuare sold numerar la purtător, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de **000 lei**.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada **00.00.2013-00.00.2014** și cu prevederile art. 117 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada **00.00.2016-00.00.2016**, 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 perioada **00.00.2013-00.00.2014** și pentru perioada **00.00.2016-00.00.2016**, 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**, penalități de întârziere în sumă de **000 lei** și penalități de nedeclarare 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 factic 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. 14, art. 20, art. 21, art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din Anexa la 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. 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;

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. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată **00.00.2013-00.00.2014**:

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

Totodată, conform prevederilor art. 117 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată **00.00.2016-00.00.2016**:

”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 **00.00.2013-00.00.2014** și în perioada **00.00.2016-00.00.2016**, 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**, reprezentând dobânzi în cuantum de **000 lei**, penalități de întârziere în cuantum de **000 lei** și penalități de nedeclarare în cuantum 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.

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

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

1. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia, în mod eronat, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare suma de **000 lei**, în numerar, deținută la începutul perioadei verificate, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. **000/2020**, persoana fizică **X** nu a menționat că deținea suma de **000 lei**, în numerar, la începutul perioadei verificate, respectiv la data de **00.00.2013**.

Odată cu încheierea Minutei întâlnirii nr. **000/2019**, persoana fizică **X** a menționat că deținea, în numerar, la începutul perioadei verificate, diferite sume de bani, însă nu a precizat cuantumul acestora.

De asemenea, prin răspunsurile la Nota explicativă nr. **000/2020**, persoana fizică verificată a menționat că, a deținut în perioada 2013-2016 suma de aproximativ **000 lei**, aceasta fiind acumulată începând cu anul 1990 din salariul său, la care s-au adăugat primele de zbor, iar ulterior începând cu anul 2007 din pensie și venituri din activități apicole. Totodată, persoana fizică **X** a menționat că suma de **000 lei** a fost utilizată, împreună cu alte sume de bani obținute din împrumuturi de la persoane fizice, pentru creditarea societății la care a deținut calitatea de administrator și unic asociat, respectiv **A**, iar cunoștința de sumele de bani acumulate în perioada 1990-2013 a avut doar familia sa, anexând în susținerea afirmațiilor sale o serie de documente, după cum urmează: talon pensie; decizie de pensionare; certificat de absolvire apicol; adeverință de la medicul de familie începând cu anul 2013 și până la data prezentei; adeverință eliberată de Primăria ... privind numărul efectiv de familii de albine; copie carnet de stupină; certificat constatator și rezoluție privind părțile sociale deținute în cadrul **A**; 6 contracte de vânzare-cumpărare pentru bunuri imobile și mobile; 13 contracte de împrumut încheiate cu persoane fizice și persoana juridică **A**.

Se reține că, pentru clarificarea situației fiscale și stabilirea numerarului deținut anterior perioadei verificate, prin nota explicativă transmisă persoanei fizice verificate odată cu Invitația nr. **000/2020**, acestea i-au solicitat informații în acest sens, însă persoana fizică **X** s-a rezumat doar la a menționa că nu a deținut o evidență exactă a sumelor de bani deținute, anexând în susținerea afirmațiilor sale o serie de documente după cum urmează: document de înregistrare sanitară veterinară pentru unitățile de vânzare directă de produse primare; certificat de absolvire a cursului de calificare în meseria de apicultor; adeverința eliberată de Primăria comunei ..., referitoare la numărul familiilor

de albine deținute de persoana fizică verificată începând cu anul 2008 și până în anul 2019; carnet de stupină; extras de cont BRD perioada **00.00.2013-00.00.2016**; factură achiziție autoturism Mercedes Benz; contractul de înstrăinare-dobândire a autoturismului Mercedes Benz încheiat la data de **00.00.2017**.

Totodată, prin Invitația nr. **000/2020**, pentru clarificarea situației fiscale personale și a numerarului deținut la începutul perioadei verificate, organele de verificare fiscală au revenit și au solicitat persoanei fizice verificate clarificări cu privire la numerarul deținut la începutul perioadei verificate, bazate pe documente justificative, iar din răspunsurile persoanei fizice **X**, se reține că, acesta nu a ținut o evidență exactă a sumelor de bani deținute, dar că ar deține în mod constant la domiciliu sume de bani ce depășesc cuantumul de **000 lei**. De asemenea, se reține că, persoana fizică verificată a menționat că a acumulat aceste fonduri în lei și nu a utilizat serviciile bancare întrucât nu avea încrederea în acestea.

Astfel, se reține că, pe parcursul verificării fiscale, persoana fizică **X** nu a precizat cu exactitate un quantum al sumelor de bani deținute, în numerar, la începutul perioadei verificate, limitându-se doar la a menționa că a obținut venituri considerabile din salariu, pensie și comercializarea produselor apicole, înaintea anului 2013.

Totodată, din analiza documentelor înaintate de persoana fizică verificată către organele de verificare fiscală, pe parcursul verificării fiscale, se reține că, persoana fizică **X** a obținut venituri din pensie începând cu anul 2007 și faptul că a avut calitatea de apicultor începând cu anul 2006, deținând în proprietatea sa familii de albine, după cum urmează:

- 120 familii de albine, în anul 2008;
- 125 familii de albine, în anul 2009;
- 100 familii de albine, în anul 2010;
- 105 familii de albine, în anul 2011;
- 105 familii de albine, în anul 2012.

De asemenea, se reține că, deși persoana fizică a înaintat organelor de verificare fiscală documentele mai sus menționate, aceasta nu a pus la dispoziția organelor de verificare fiscală și nici nu a înaintat odată cu formularea contestației administrative, documente justificative/mijloace de probă din care să reiasă atât faptul că a încasat sume de bani provenind din activitatea de apicultură și nici faptul că toate aceste surse de fonduri, în quantum de aproximativ **000 lei**, pe care le-a menționat în cuprinsul notelor explicative, au fost deținute la data de **00.00.2013** și ulterior pe parcursul perioadei verificate.

Mai mult, se reține că, persona fizică **X** a realizat în perioada anterioară celei verificate, cheltuieli semnificative cu achiziții imobiliare, întrucât din analiza Contractului de vânzare-cumpărare nr. **000/2011** și a Contractului de vânzare-cumpărare nr. **00.00.2010**, puse la dispoziția organelor de verificare fiscală de persoana fizică verificată, reiese că acesta a achiziționat două imobile pentru suma totală de **000 lei**.

Or, în vederea determinării stării de fapt fiscale potrivit art. 10 alin. (1) și (2) și a art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică **X** avea obligația de a prezenta documente doveditoare pe tot parcursul efectuării verificării fiscale, respectiv:

„ART. 10 Obligația de cooperare

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

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

coroborat cu art. 73 alin. (1) din același act normativ, care stipulează:

“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.”

Din textul de lege mai sus menționat se reține că, plătitorul deține obligația de a dovedi actele și faptele ce au stat la baza declarațiilor sale, însă persoana fizică **X** nu a depus documente justificative/mijloace de probă din care să reiasă că deținea la începutul perioadei verificate o sumă de bani, în numerar, într-un cuantum considerabil, respectiv valoarea de **000 lei**, sumă de bani presupusă a fi stat la baza împrumuturilor acordate de persoana fizică verificată către persoana juridică **A**.

În același sens este și practica instanțelor judecătorești, astfel:

- prin Sentința civilă nr. 415/CA/23.10.2019 pronunțată de Tribunalul Satu Mare în dosarul nr. 702/83/2019, definitivă, prin Hotărârea nr. 231/2020/20.05.2020 a Curții de Apel Oradea, aflată în copie la dosarul cauzei, instanța reține față de susținerile reclamantului, în ceea ce privește obținerea unor considerabile sume de bani de-a lungul a mai multor ani,

păstrate în numerar o perioadă lungă de timp, regăsite în soldul inițial de numerar de la începutul perioadei verificate, pentru care nu au fost păstrate documente, că, „*pentru a putea fi primite susținerile în discuție, respectiv pentru a produce efecte din punct de vedere fiscal, în beneficiul reclamantului, se impune a se face dovada corespunzătoare, fiind clar că administrației fiscale nu i s-ar putea pretinde a produce probe în legătură cu faptul că persoana verificată nu ar fi deținut fondurile la care se face referire, fiind în discuție o împrejurare exterioară, de resortul contribuabilului și, în altă ordine de idei, aceasta ar semnifica a i se solicita să probeze un fapt negativ, ceea ce contravine principiilor generale aplicabile în materie de dovezi.*” și „*prin urmare, nu se poate susține că nu ar fi existat nicio obligație de a justifica soldul inițial de numerar obținut anterior și nici nu se poate invoca aspectul că nu s-ar fi păstrat documentele corespunzătoare.*”

2. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia veniturile obținute din activitatea de apicultură au fost diminuate, fiind raportate la o valoare de achiziție de către procesator, în condițiile în care produsele au fost vândute pe piața liberă la un preț mai mare, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. **000/2020**, persoana fizică verificată a menționat că în fiecare dintre anii 2013, 2014, 2015 și 2016 a obținut venituri din apicultură în cuantum de **000 lei**.

De asemenea, se reține că, potrivit adeverinței eliberată de Primăria comunei ..., anexată la declarația de patrimoniu și venituri, în perioada verificată, persoana fizică **X** a deținut un număr de 74 familii de albine.

În același timp, se reține că, pentru clarificarea situației fiscale a persoanei fizice verificate, organele de verificare fiscală i-au solicitat acestuia, prin Nota explicativă nr. **000/2020**, documente justificative prevăzute de legislația în vigoare privind încasarea efectivă a veniturilor din activitatea de apicultură, fapt pentru care, persoana fizică verificată a înaintat organelor de verificare fiscală următoarele documente: document de înregistrare sanitară veterinară pentru unitățile de vânzare directă de produse primare; certificat de absolvire a cursului de calificare în meseria de apicultor; adeverința eliberată de Primăria comunei ..., referitoare la numărul familiilor de albine deținute de persoana fizică verificată începând cu anul 2008 și până în anul 2019; carnet de stupină. De altfel, se reține că, persoana fizică verificată a menționat că întrucât prețul de desfacere în sistem angro era unul *derizoriu*, acesta a preferat să vândă produsele apicole pe piața liberă, la un preț mai avantajos, ținând cont și de faptul că așa cum prevede art. 105 alin. 2 din Codul fiscal,

aceste venituri sunt neimpozabile în limita maximă de deținere a 75 de familii de albine, iar la nivelul anului 2013 prețul de referință oferit de marii procesatori era în valoare de **000 lei/kg** miere polifloră, comparativ cu **000 lei/kg** în cazul comercializării pe piața liberă.

Totodată, se reține că, odată cu ocazia înaintării răspunsurilor la întrebările formulate de organele de verificare fiscală prin Nota explicativă nr. **000/2020**, persoana fizică verificată a menționat aceleași aspecte pe care le-a susținut și prin Nota explicativă nr. **000/2020**, indicând organelor de verificare fiscală aceleași documente pe care le-a pus la dispoziția acestora cu ocazia înaintării acestei note explicative.

Astfel, se reține că, deși într-adevăr conform legislației, veniturile obținute din activitatea de apicultură au fost neimpozabile până la pragul maxim de 75 familii de albine, iar persoana fizică verificată a deținut în perioada 2013-2016 un număr de 74 familii de albine anual, cu toate acestea persoana fizică **X** nu a întocmit documente care să ateste înstrăinarea produselor apicole către cumpărători și nu a înaintat organelor de verificare fiscală documente justificative pentru susținerea încasărilor sumelor de bani declarate pe parcursul verificării fiscale.

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior invocat.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una

naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine acestuia.

Ținând cont că persoana fizică verificată nu a prezentat deși avea ocazia, pe parcursul verificării fiscale, documente justificative/mijloace de probă din care să reiasă atât faptul că a obținut venituri din activități apicole, cât și cuantumul la care s-au ridicat acestea, ci doar o serie de documente care atestă doar faptul că în perioada verificată, persoana fizică **X** deținea calitatea de apicultor, având în proprietate un număr de 74 familii de albine, în mod corect, organele de verificare fiscală au procedat la estimarea încasărilor din vânzarea produselor apicole pe baza informațiilor obținute de pe pagina de internet de specialitate *INS-Tempo Online-baze de date statistice*.

Astfel, se reține că, din estimările realizate de organele de verificare fiscală asupra cuantumului veniturilor obținute din activități apicole de persoana fizică verificată, ținând cont de *Situația privind veniturile din activitatea de apicultură determinate pe baza datelor furnizate de site-ul INS-Tempo Online-baze de date statistice și luate în calcul la determinarea situației fiscale personale a persoanei fizice verificate X*, respectiv anexa **000** la raportul de verificare fiscală, a reieșit că acesta a încasat în perioada 2013-2016 următoarele sume de bani, ce au fost luate în considerare la stabilirea situației fiscale a persoanei fizice **X** în *Metoda sursei și cheltuirii fondului* din cuprinsul raportului de verificare fiscală, drept sursă de fonduri, după cum urmează:

- **000 lei**, pentru anul 2013;
- **000 lei**, pentru anul 2014;
- **000 lei**, pentru anul 2015;
- **000 lei**, pentru anul 2016.

În concluzie, se reține că, în lipsa documentelor justificative, potrivit art. 10 și a 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 Legea nr. 207/2015 din același act normativ și a 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 și în mod corect nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale a persoanei fizice **X**, sumele de bani invocate a fi fost obținute

din activități apicole, respectiv în cuantum de **000 lei**, ci doar suma de **000 lei** obținută pe baza estimărilor.

3. În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestată conform căreia sumele de bani provenite din împrumuturile contractate de la diferite persoane fizice, respectiv prieteni foarte apropiați și rude, nu au fost luate în considerare de organele de verificare fiscală la stabilirea situației fiscale, în condițiile în care s-a făcut dovada cu documente justificative pentru aceste tranzacții, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. **000/2020**, persoana fizică **X** a menționat că înaintea perioadei verificate a angajat o datorie în cuantum de **000 lei**, conform Contractului de împrumut încheiat cu persoana fizică **1**, în data de **00.00.2012**. De asemenea, persoana fizică verificată a menționat că a angajat mai multe împrumuturi, urmare încheierii mai multor contracte de împrumut cu diferite persoane fizice, în perioada 2013-2016, acestea ridicându-se la cuantumul total de **000 lei** și a restituit acestora în aceeași perioadă suma de **000 lei**.

Se reține că, odată cu înaintarea răspunsurilor din Nota explicativă înregistrată în cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice sub nr. **000/2020**, persoana fizică verificată a anexat 8 contracte de împrumut, după cum urmează:

- Contractul de împrumut nr. **000/2012**, încheiat între persoanele fizice **X** și **1**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2013**, încheiat între persoanele fizice **X** și **1**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2013**, încheiat între persoanele fizice **X** și **1**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2016**, încheiat între persoanele fizice **X** și **1**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2016**, încheiat între persoanele fizice **X** și **1**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2016**, încheiat între persoanele fizice **X** și **1**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2016**, încheiat între persoanele fizice **X** și **2**;
- Contractul de împrumut nr. **000/2016**, încheiat între persoanele fizice **X** și **3**.

Din analiza contractelor de împrumut mai sus menționate, se reține că, persoana fizică **X**, în calitate de împrumutat, a angajat împrumuturi pentru

nevoi personale, acordate în numerar, în cuantum de **000 lei**, de la persoanele fizice **1, 2 și 3**, în calitate de împrumutători, în perioada **00.00.2012-00.00.2016**. De asemenea, se reține că, nu au fost prevăzute dobânzi, garanții sau penalități în caz de nerestituire a împrumuturilor, iar pentru 6 dintre împrumuturile contractate de la persoana fizică **1**, respectiv cele aferente contractelor de împrumut nr. **000/2012**; nr. **000/2013**; nr. **000/2013**; nr. **000/2016**; nr. **000/2016**; nr. **000/2016**, persoana fizică verificată a restituit sumele de bani împrumutate, respectiv suma totală de **000 lei**, atât în perioada verificată, cât și ulterior acesteia.

Se reține că, pentru clarificarea împrumuturilor presupuse a fi fost încasate de persoana fizică verificată de la persoanele fizice **1, 3 și 2**, organele de verificare fiscală, în baza art. 56 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, le-au transmis invitații presupușilor împrumutători de a se prezenta la sediul organelor de verificare fiscală, solicitându-le acestora conform prevederilor art. 64 din același act normativ, să răspundă la o serie de întrebări cuprinse în notele explicative anexate, precum și copii ale contractelor de împrumut încheiate cu persoana fizică **X**, alte documente aferente acestora (acte adiționale, declarație privind sumele restituite, chitanțe liberatorii, extrase de cont) și documente justificative privind sursa acordării sumelor de bani cu titlu de împrumut.

Astfel, se reține că, organele de verificare fiscală i-au transmis persoanei fizice **1**, Invitația nr. **000/2020** și Invitația nr. **000/2020**, anexând în cuprinsul acestora o nota explicativă cu cinci întrebări referitoare la presupunerile împrumuturi acordate persoanei fizice verificate.

Din răspunsurile persoanei fizice **1**, înscrise în Nota explicativă nr. **000/2020**, se reține că, acesta a menționat că a acordat sume de bani, în lei, sub formă de împrumut, persoanei fizice verificate, fără a percepe vreo dobândă. De asemenea, acesta a menționat că, pentru fiecare sumă pe care a împrumutat-o, a întocmit câte un contract de împrumut, din care reies condițiile, respectiv scopul, data primirii și a predării sumelor stipulate în contracte, iar la data întocmirii răspunsurilor la nota explicativă, nu a mai avut de recuperat nicio sumă de bani de la persoana fizică **X**, întrucât a primit sumele de bani împrumutate conform mențiunilor stipulate în cuprinsul contractelor de împrumut.

Totodată, se reține că, persoana fizică **1** nu a prezentat alte mijloace de probă (înscrisuri sau documente justificative) pentru stabilirea realității împrumuturilor ce ar fi fost acordate persoanei fizice verificate.

În același timp, se reține că, deși organele de verificare fiscală au realizat multiple demersuri pentru a obține informații referitoare la presupusele împrumuturi acordate persoanei fizice verificate, de la persoanele fizice **3** (prin Invitațiile nr. **000/2020** și nr. **000/2020**) și **2** (prin invitațiile nr. **000/2020** și nr. **000/2020**), până la data întocmirii Raportului de verificare fiscală, acestea nu au dat curs solicitărilor repetate ale organelor de verificare fiscală.

Se reține că, organele de verificare fiscală i-au solicitat persoanei fizice verificate, prezentarea de informații și înscrisuri/documente justificative referitoare la împrumuturile presupuse a fi fost primite de la persoanele fizice **1**, **2** și **3**, iar la data de **00.00.2020**, persoana fizică **X** a transmis prin intermediul poștei electronice, răspunsurile la Nota explicativă nr. **000**, prin care a declarat următoarele:

- sumele de bani împrumutate de la diferite persoane fizice reies din contractele de împrumut pe care le-a atașat anterior, respectiv suma primită și data calendaristică;

- din cuprinsul contractelor de împrumut reiese că toate împrumuturile au fost perfectate în lei;

- sumele de bani au fost primite în numerar, iar locul a fost acasă la persoana împrumutătoare;

- așa cum reiese din contractele de împrumut sumele de bani au fost împrumutate fără perceperea vreunei dobânzi, dar cu obligația de a restitui suma la data precizată în contract;

- fondurile acumulate în numerar au fost utilizate pentru creditarea persoanei juridice **A**, societate la care a deținut calitatea de asociat unic și administrator;

- analiza financiar-contabilă a sumelor cu care a creditat societatea, în corelare cu veniturile personale acumulate, au fost în concordanță cu sumele reprezentând fonduri personale și sumele împrumutate de la terțe persoane fizice.

De asemenea, se reține că, persoana fizică verificată a anexat la nota explicativă transmisă organelor de verificare fiscală, o serie de documente, după cum urmează:

- contracte de împrumut încheiate cu persoanele fizice **1**, **2** și **3**;

- extrase de cont bancar aparținând persoanei fizice **1** aferente perioadei 2014-2016;

- Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. **000/2010**, prin care persoanele fizice **2** și **3** înstrăinează un bun imobil pentru suma de **000** euro, echivalentul a **000 lei**.

Din analiza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. **000/2010**, la notar public **4**, se reține că, persoanele fizice **3** și **2**, în calitate de vânzători, au înstrăinat un apartament situat în municipiul **G**, persoanelor fizice **5** și **6**, în calitate de cumpărători, pentru suma de **000** euro, echivalentul a **000 lei**.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii contractele de împrumut încheiate de persoana fizică **X** cu persoanele fizice **1**, **2** și **3**, însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă care să justifice dovada sursei de proveniență a fondurilor, pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Or, în vederea determinării stării de fapt fiscale potrivit art. 10 alin. (1) și (2) și a art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică **X** avea obligația de a prezenta documente doveditoare pe tot parcursul efectuării verificării fiscal, coroborat cu art. 73 alin. (1) din același act normativ, anterior citate.

Din textul de lege mai sus menționat se reține că, plătitorul deține obligația de a dovedi actele și faptele ce au stat la baza declarațiilor sale, însă persoana fizică **X** nu a depus alte mijloace de probă din care să reiasă că a primit cu titlu de împrumut sume de bani în cuantum de **000 lei** de la diferite persoane fizice.

Astfel, referitor la presupusele împrumuturi acordate de persoanele fizice **3** și **2** către persoana fizică verificată, se reține că, organele de verificare fiscală au îndeplinit demersurile necesare coroborării tuturor informațiilor, însă persoanele fizice presupuse împrumutătoare nu au dat curs solicitărilor acestora.

De asemenea, se reține că, deși persoana fizică verificată, în susținerea afirmațiilor sale, a prezentat organelor de verificare fiscală, un contract de vânzare-cumpărare din cuprinsul căruia reiese că persoanele fizice **3** și **2** au înstrăinat un imobil la data de **00.00.2010**, pentru suma de **000** euro, echivalentul a **000 lei**, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare susținerea persoanei fizice contestată, întrucât există o perioadă îndelungată de timp între data obținerii acestei sume de bani și până la data acordării presupusurilor împrumuturi, respectiv **00** 2016, iar **cuantumul presupuselor sume acordate cu titlu de împrumut a fost de 000 lei, mult mai ridicat față de suma obținută de soții 2 și 3 din înstrăinarea apartamentului respectiv.**

Totodată, se reține că, în baza documentelor deținute de organele de

verificare fiscală în conformitate cu prevederile legale, respectiv anexele nr. **000** și nr. **000** la raportul de verificare fiscală, reprezentând soldul zilnic al numerarului persoanelor fizice **3** și **2**, atât în zilele în care ar fi fost acordate împrumuturile, în numerar, cât și în zilele anterioare acestora, nu au fost constatate retrageri de sume în numerar din conturile bancare deținute de persoanele fizice creditoare care să fie apropiate sumei de **000 lei**, pe care persoana fizică verificată susține că a primit-o cu titlu de împrumut de la aceștia.

În același timp, se reține că, **majoritatea împrumuturilor acordate de persoana fizică verificată către persoana juridică A au fost acordate înaintea presupuselor date de obținere a împrumuturilor de la soții 2 și 3**, întrucât persoana fizică **X** a creditat societatea în perioada 2013-16, iar contractele de împrumut încheiate cu persoanele fizice **3** și **2** au fost încheiate în **00** 2016.

Mai mult, se reține că, în baza documentelor și informațiilor deținute și obținute de organele de verificare fiscală pe parcursul verificării fiscale, persoanele fizice **2** și **3**, au avut venituri declarate care nu ar fi putut susține presupusele împrumuturi acordate persoanei fizice verificate.

Referitor la presupusele împrumuturi acordate de persoana fizică **1** către persoana fizică verificată, se reține că, organele de verificare fiscală au îndeplinit demersurile necesare coroborării tuturor informațiilor, solicitând atât persoanei fizice verificate, cât și persoanei fizice presupuse împrumutătoare să prezinte înscrisuri/documente justificative care să ateste dovada sursei de proveniență a fondurilor, pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Astfel, se reține că, în baza documentelor deținute de organele de verificare fiscală în conformitate cu prevederile legale, respectiv anexa nr. **000** la raportul de verificare fiscală, reprezentând soldul zilnic al numerarului persoanei fizice **1**, în zilele în care ar fi fost acordate împrumuturile, în numerar, nu au fost constatate retrageri de sume, în numerar, din conturile bancare deținute de persoana fizică creditoare care să susțină declarațiile persoanei fizice verificate, întrucât conform extrasului de cont aparținând persoanei fizice **1**, reiese că sumele retrase atât în datele, cât și înaintea datelor presupuselor acordări de împrumuturi, au fost de ordinul miilor de lei, pe când sumele înscrise în contractele de împrumut sunt de ordinul sutelor de mii de lei.

De asemenea, conform informațiilor obținute și deținute de organele de verificare fiscală, se reține că, în anul 2013, deși conform contractelor de împrumut dintre părți reiese că persoana fizică **1** a împrumutat sume de bani consistente, respectiv suma de **000 lei**, aceasta a deținut un singur cont bancar, deschis la **R**, pentru care nu a fost identificată nicio tranzacție

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

bancară, iar în perioada 2014-2016, persoana fizică **1** a efectuat retrageri de numerar, în tranșe, din conturile bancare personale, în valoare totală de **000 lei**, într-un cuantum mult mai mic decât valoarea împrumuturilor pe care a susținut că le-ar fi acordat persoanei fizice verificate, în sumă totală de **000 lei**.

Mai mult, se reține că, în baza documentelor și informațiilor deținute și obținute de organele de verificare fiscală pe parcursul verificării fiscale, persoana fizică **1**, a avut venituri declarate care nu ar fi putut susține presupusele împrumuturi acordate persoanei fizice verificate.

Astfel, simpla prezentare a contractelor, fără prezentarea altor mijloace de probă care să ateste numerarul deținut, potrivit art. 10 și a art. 58 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală și de a furniza acestora informațiile necesare în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de aceasta în întregime, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Or, având în vedere cele de mai sus, se reține că persoanele fizice presupuse împrumutătoare nu ar fi putut deține sumele necesare acordării împrumuturilor către persoana fizică **X**, de unde reiese că acest contracte de împrumut sunt lipsite de substanță și nu pot produce efecte juridice.

Prin urmare, se reține că organele de verificare fiscală, în mod corect, nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale împrumuturile acordate de persoanele fizice **1, 2 și 3**.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că principiul de drept "*pacta sunt servanda*" constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative pentru părțile contractante.

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

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

În concluzie, din coroborarea tuturor informațiilor, respectiv mijloacele de probă administrate și documentele deținute de organele de verificare fiscală, organul de soluționare a contestației reține că, în ceea ce privește nivelul veniturilor persoanelor fizice **1, 3 și 2**, acestea nu dețineau suficiente surse de fonduri care să le permită acordarea de împrumuturi într-un quantum astfel de ridicat, respectiv suma de **000 lei**, către persoana fizică **X**, în condițiile în care sursele de fonduri provenite din retragerile de numerar din conturile bancare au fost cu mult mai mici și fragmentate, iar veniturile urmare perfectării contractului de vânzare-cumpărare, din anul 2010, al persoanelor fizice **3 și 2** au fost obținute cu mai bine de 6 ani înaintea acordării presupuselor împrumuturi către persoana fizică verificată, fiind de altfel și într-un quantum mai mic decât sumele înscrise în contractele de împrumut, rezultând că persoana fizică contestatară nu a probat existența numerarului pretins a fi deținut în cursul perioadei verificate, având ca sursă împrumuturile de la persoanele fizice **1, 3 și 2**, obligație ce-i revenea în temeiul art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și practica instanțelor judecătorești, astfel:

- prin Sentința civilă nr. 497/02.06.2020 pronunțată de Tribunalul Maramureș în dosarul nr. 2252/100/2019, aflată în copie la dosarul cauzei, instanța reține cu privire la probarea afirmațiilor reclamantei de pe parcursul verificării fiscale, fără ca acestea să fi fost coroborate cu documente justificative/mijloace de probă:

„neconvingătoare sunt și susținerile privitoare la împrumuturile pretins a fi acordate reclamantei și soțului acesteia de persoanele care au dat notele explicative. Simpla susținere a persoanei menționate, referitoare la acordarea sumei de bani, necoroborată cu alte elemente probatorii, nu poate fi apreciată

ca fiind credibile în dovedirea susținerilor respective,, și „organul fiscal a respectat obligația de a solicita persoanei fizice prezentarea de documente justificative și clarificări relevante pentru situația sa fiscală, fiind respectat în același timp și dreptul persoanei fizice supuse verificării de a prezenta orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale, respectiv pentru clarificarea diferenței.”;

„Concluziile fiscolei se întemeiază pe informații obiective decurse din nivelul veniturilor obținute de împrumutători, de reclamantă, de inexistența unor fluxuri bănești în conturile bancare ce-i aparțineau părții, la care se adaugă lipsa unui transfer al fondurilor împrumutătorilor (tranzacțiile pretinse de împrumut fiind cash, fără garanții), dar și din lipsa de informații și clarificări prin care să se identifice transferul sumelor împrumutate și să se justifice cauza juridică a împrumuturilor acordate în circumstanțele particulare în care se găsea reclamanta, mai ales că asemenea informații și clarificări devin absolut necesare pentru a exclude eventuale convențe frauduloase.”

- prin Decizia civilă nr. 318/CA/28.05.2020 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosarul nr. 305/30/2019, definitivă, aflată în copie la dosarul cauzei, instanța reține față de susținerile reclamantului cu privire la solicitarea organelor de verificare fiscală privind prezentarea de probe privind transferul banilor:

„Curtea nu poate aprecia ca fiind dincolo de limita rezonabilului cerința organelor fiscale ca reclamanta să facă dovada modalității prin care i-au fost transferați banii, ci dimpotrivă, aceasta era dovada esențială pe care reclamanta era datoare să o producă, în contextul în care îi revenea sarcina de a proba intrarea efectivă în patrimoniul său a veniturilor pretinse, (...). Or, dovada certă și obiectivă a provenienței sumelor de bani pretins a fi dobândite (...) se impunea a fi efectuată prin intermediul unor documente care să ateste și transferul respectivelor sume de bani în patrimoniul beneficiarului.” și „(...) constatarea în sensul existenței unor posibilități financiare ale împrumutătorilor nu este suficientă prin ea însăși pentru a conchide că împrumuturile respective au fost acordate în concret reclamantei.”

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice potrivit căreia ”Referitor la împrumuturile acordate societății comerciale arăt că acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății și o verificare amănunțită a contabilității societății poate duce la concluzia că acestea, într-adevăr, au fost efectuate întrucât societatea a folosit sumele împrumutate în activitatea comercială desfășurată. Mai mult decât atât, o parte din împrumuturi mi-au fost restituite de către societatea comercială.”, organul de soluționare reține că, așa cum

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

reiese din constatările din raportul de verificare fiscală, organele de verificare fiscală nu au pus la îndoială nici împrumuturile acordate societății de către persoana fizică contestatară, acestea fiind preluate ca și utilizări de fonduri, și nici restituirile parțiale ale împrumuturilor de către societate, acestea fiind preluate ca și surse de fonduri. De altfel, organul de soluționare reține că persoana fizică nici nu contestă **cuantumul** acestor împrumuri și restituiri, ci doar arată că acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății, fapt necontestat de organele de verificare fiscală.

Referitor la argumentul din completarea la contestației potrivit căruia ”*În anul fiscal 2013, organele fiscale au considerat soldul inițial al numerarului la data de 00.00.2013 ca fiind în sumă de 000 lei în condițiile în care organele fiscale au estimat pentru anul 2013 încasările din vânzarea de miere menționate mai sus, respectiv 000 lei*”, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică face confuzie între sold inițial și sume încasate pe parcursul anului fiscal.

Astfel, soldul inițial este suma de care persoana fizică ar fi dispus la începutul perioadei verificate, în cauză **00.00.2013**, iar sumele încasate pe parcursul anului fiscal, în cauză în anul 2013, sunt veniturile încasate de persoana fizică în tot cursul anului fiscal. Astfel, suma de **000 lei** estimată a fi obținută pe parcursul anului 2013 din vânzarea de miere, nu are cum să fie **sold inițial la data de 00.00.2013**, decât **cel mult sold inițial la data de 00.00.2014**, dacă persoana fizică nu ar efectua nici o cheltuială pe parcursul anului 2013. Astfel, argumentul persoanei fizice 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, potrivit cărora 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. **000/2021** 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**

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

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. **000/2021**, emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** 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;
- **000 lei** penalități de nedeclarare.

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

DIRECTOR GENERAL