



DECIZIA nr. 000/05.2020
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 in cadrul verificarii 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, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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

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

I. Persoana fizica X, contesta Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situatiei fiscale personale nr. A_VEF 000/2020, emisa in baza Raportului de

verificare fiscala nr. A_VEF 000/2020, de catre Directia Generala Control Venituri Persoane Fizice, pentru urmatoarele considerente:

Persoana fizică contestatară susține că organele de verificare fiscală nu au luat în calcul sumele împrumutate, deși a precizat că acestea au fost acordate de rude apropiate (mamă, nepot) sau prieteni foarte buni, pentru care nu era necesară probarea cu existența unui înscris, potrivit art.309 alin. (4) pct.1, 5 și 6 Cod de procedură civilă, cât și faptul că organele de verificare fiscală erau îndreptățite să aplice prevederile art.327-329 Cod de procedură civilă, privind raporturile de familie.

De asemenea, persoana fizică X afirma că, organele de verificare fiscală au ignorat susținerile sale privind deținerea în numerar la data de 01.01.2014 a sumei de 000 lei, chiar dacă a depus borderouri de achiziție aferente perioadei 2008 – 2013 emise de diferite societăți comerciale și a prezentat dovezi conform cărora în anul 2013, împreună cu soția sa, a ridicat din conturile personale suma totală de 000 lei.

Contestatarul mai susține că, nu au fost luate în calcul de organele de verificare fiscala veniturile obținute din vânzarea de brânză și lapte pe piața liberă în anul 2014, chiar daca din documentele prezentate a rezultat că stocul de animale la data de 01.01.2014 a fost de 000 ovine, iar în anul 2014 a obținut din producție proprie un efectiv de 000 capete.

Totodata sustine ca, din expertiza întocmită la solicitarea organelor de verificare fiscală a rezultat că veniturile obținute din vânzarea producției de telemea au fost in suma de 000 lei, pentru care în anul 2014 nu se impunea redactarea unor documente privind vânzarea pe piața liberă, obligativitatea completării carnetului de comercializare pentru produse agricole fiind introdus începând cu luna mai a anului 2015, conform Ordinului nr.20/208/2015.

Persoana fizică X susține că, organele de verificare fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere și suma de 000 lei, reprezentând ridicări de numerar efectuate în anul 2014 de către soția sa Y, având în vedere că regimul comunității devălmașe stabilește că veniturile au un caracter comun indivizibil.

Prin urmare, contestatarul solicita anularea în întregul său a Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2020 și a Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2020, privind constatările asupra situației fiscale aferente anului 2014.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr.A_VEF 000/2020 si Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2020, au stabilit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2016, urmatoarele:

Urmare verificarii situatiei fiscale personale a persoanei fizice X, s-a constatat ca in perioada 01.01.2014-31.12.2014, persoana fizica verificata a utilizat fonduri in suma de 000 lei, reprezentand cheltuieli personale de trai în sumă de 000 lei, antecontract cumpărare teren în sumă de 000 lei, plată credit/dobândă credit în sumă de 000 lei, plăți chirie/concesiune primărie în sumă de 000 lei, cheltuieli comisioane bancare în sumă de 000 lei, restituire avans către persoana juridică A SRL în sumă de 000 lei, restituire împrumuturi primite de la persoane fizice în sumă de 000 lei, viramente bancare către diferite persoane fizice în sumă de 000 lei, creșterea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei, majorare împrumuturi acordate persoanelor juridice C SRL în sumă de 000 lei și B SRL în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri in suma de 000 lei, reprezentand încasări din venituri impozabile declarate în sumă de 000 lei, încasări din vânzări bunuri mobile (animale – oi adulte) în sumă de 000 lei, încasări A.P.I.A. în sumă de 000 lei, încasare chirie de la persoana juridică D SRL în sumă de 000 lei, încasări de la diferite persoane fizice prin transfer bancar în sumă de 000 lei, încasare credit bancar în sumă de 000 lei, împrumuturi primite de la persoane fizice în sumă de 000 lei, încasare avans de la persoana juridică A SRL în sumă de 000 lei, încasări de la persoana fizică Y în sumă de 000 lei, diminuare împrumuturi acordate persoanelor juridice D SRL în sumă de 000 lei și E SRL în sumă de 000 lei, încasări de la

Asociația Crescătorilor de Ovine F în sumă de 000 lei, rezultand astfel o diferenta de venituri suplimentare din surse neidentificate in suma de 000 lei.

Pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2016, organele de verificare fiscală au constatat că suma fondurilor utilizate a fost egala cu sursa fondurilor, astfel nu au fost identificate utilizari de fonduri din sursa neidentificată și s-a emis Decizia de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2020.

In timpul verificarii fiscale, persoana fizică X a declarat, prin Nota explicativa nr. A_VEF 000/2018, că la începutul perioadei verificate,

respectiv 01.01.2014 a deținut în numerar aproximativ suma de 000 lei, iar la sfârșitul anului 2014 nu mai deținea fonduri în numerar.

Totodată, persoana fizică verificată a declarat faptul că obișnuia să acumuleze sume de bani în numerar pentru investiții ulterioare, despre aceste sume aveau cunoștință familia și câteva persoane apropiate, sursa fondurilor utilizate în perioada verificată fiind veniturile obținute din creșterea și vânzarea animalelor și a produselor obținute de la acestea, vânzarea bunurilor imobiliare deținute în proprietate, restituirea împrumuturilor acordate, subvenții A.P.I.A., retrageri în numerar din conturile bancare.

Pentru justificarea soldului de numerar declarat ca fiind deținut la începutul perioadei verificate, respectiv 01.01.2014 în sumă de 000 lei, persoana fizică verificată a prezentat situații cu sumele încasate în perioada 2011-2013 sub formă de subvenții și credite acordate de A.P.I.A., situații cu sume retrase în numerar din conturile bancare deținute și o serie de contracte de vânzare – cumpărare încheiate în perioada 2008-2012, prin care împreună cu soția sa Y au înstrăinat bunuri imobile aflate în patrimoniul personal, însă în urma verificării, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a prezentat doar operațiuni de încasare ale unor sume dintr-o perioadă anterioară fără a prezenta și cheltuielile/utilizările de sume în numerar efectuate în aceeași perioadă, fapt pentru care nu a putut fi stabilită situația de fapt fiscală din care să rezulte cu certitudine deținerea în numerar a sumei de 000 lei la începutul perioadei verificate.

De asemenea, pentru veniturile declarate ca provenind din împrumuturi în cuantum de 000 lei, primite în numerar în anul 2014 de la persoanele fizice G în sumă de 000 lei, H în sumă de 000 lei, I în sumă de 000 lei și din vânzarea în anul 2014 a produselor lactate (brânză telemea) în sumă de 000 lei și a producției de lână în sumă de 000 lei, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică verificată nu a prezentat documente/mijloace doveditoare din care să reiasă realizarea și încasarea sumelor menționate provenite din activitățile agricole și nici pentru împrumuturile declarate ca fiind primite în numerar de la persoanele fizice sus menționate.

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 pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei și au calculat impozit pe venit în suma de 000 lei.

Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

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

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.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 în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de verificare fiscală au constatat ca persoana fizică X, în perioada 01.01.2014-31.12.2014, a utilizat fonduri în suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli personale de trai, antecontract cumpărare teren, plată credit/dobândă credit, plăți chirie/concesiune primărie, cheltuieli comisioane bancare, restituire avans către persoana juridică A SRL, restituire împrumuturi primite de la persoane fizice, viramente bancare către diferite persoane fizice, creșterea soldurilor conturilor bancare, majorare împrumuturi acordate persoanelor juridice C SRL și B SRL, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate, încasări din vânzări bunuri mobile (animale – oi adulte), încasări A.P.I.A., încasare chirie de la persoana juridică D SRL, încasări de la diferite persoane fizice prin transfer bancar, încasare credit bancar, împrumuturi primite de la persoane fizice, încasare avans de la persoana juridică A SRL, încasări de la persoana fizică Y, diminuare împrumuturi acordate persoanelor juridice D SRL și E SRL, încasări de la Asociația Crescătorilor de Ovine F, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă 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 01.01.2014-31.12.2014, organele de verificare fiscală au stabilit 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 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. 20 și art.21 din O.P.A.N.A.F. nr.675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

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

„ ART. 20

În cadrul verificării situației fiscale personale, organul fiscal efectuează următoarele activități:

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

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

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

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

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

a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;

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

c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;

d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;

e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.”

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

Mai mult, conform prevederilor art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2014-31.12.2014:

”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.”

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 suma de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma 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 suma de 000 lei și accesorii în sumă de 000 lei.

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

Organele de verificare fiscală au consemnat în Raportul de verificare fiscală că, la data de 2018, conform Notei explicative nr. A_VEF 000, persoanei fizice verificate i-au fost solicitate informații cu privire la numerarul acumulat/deținut la începutul și sfârșitul anului 2014, aceasta declarând că a deținut în numerar la data de 01.01.2014 suma de 000 lei, iar la sfârșitul anului 2014 nu mai deținea fonduri în numerar.

Prin aceeași Notă explicativă persoana fizică verificată a declarat că obișnuia să acumuleze sume de bani în numerar pentru investiții ulterioare, iar despre aceste sume aveau cunoștință doar familia și câteva persoane apropiate.

De asemenea, persoana fizică X, prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2018, a declarat că soldul în numerar deținut la începutul perioadei verificate în suma de 000 lei, provine din venituri agricole, subvenții A.P.I.A. pentru agricultură, vânzări de proprietăți imobiliare deținute împreună cu soția și moștenire de la părinți.

În susținerea declarațiilor sale cu privire la soldul initial detinut la data de 01.01.2014 în sumă de 000 lei, persoana fizică verificată X a prezentat ca mijloace de probă situații cu sumele încasate în perioada 2011-2013 sub formă de subvenții și credite acordate de Agenția de plăți și intervenții în agricultură în sumă totală de 000 lei, o serie de contracte de vânzare – cumărare încheiate în perioada 2008-2012, prin care împreună cu soția sa Y au înstrăinat imobile aflate în patrimoniul personal și situații cu sumele retrase în numerar din conturile bancare deținute, fără însă a prezenta și o situație a cheltuielilor efectuate în aceeași perioadă.

Din coroborarea informațiilor comunicate de instituțiile bancare și din Declarația de patrimoniu și de venituri nr.A_VEF 000/2018, cât și din declarațiile din Nota explicativă nr.000/2019, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică verificată, avea angajate la data de 01.01.2014, următoarele credite de la instituțiile bancare:

- credit bancar în valoare de 000 euro, contractat de la banca J în anul 2005, pe o perioadă de 15 ani, conform contractului de credit nr.000/2005;
- credit bancar în valoare de 000 euro, contractat de la banca K în anul 2008, pe o perioadă de 20 ani, conform contractului de credit nr.000/2008;
- linie de credit A.P.I.A. deschisă la banca J.

De asemenea, se reține că din informațiile obținute de la Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară, coroborate cu cele din Declarația de patrimoniu și de venituri nr.A_VEF 000/2018, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în anul 2013 a achiziționat un bun imobil reprezentând teren extravilan în suprafață de 000 mp, situat în comuna ..., județul ..., obținut în urma licitației din data de 2013, conform Proces verbal de licitație nr. 000/2013, cu suma de 000 lei, preț ce a fost achitat integral la casieria primăriei comunei ..., conform chitanțelor nr.000/2013 și nr. 000/2013.

Mai mult, se reține că din analiza Declarației de patrimoniu și de venituri nr.A_VEF 000/2018 și din documentele contabile aparținând persoanelor juridice B SRL, D SRL, E SRL, prezentate de persoana fizică verificată în calitate de asociat/acționar, organele de verificare fiscală au constatat următoarele:

- a) B SRL, la care persoana fizică X avea calitatea de asociat unic, figura în evidența contabilă, conform balanței de verificare la data de 31.12.2013 – cont 455 cu inițial creditor în sumă de 000 lei;
- b) D SRL, la care persoana fizică X avea calitatea de asociat cu cota de 50%, figura în evidența contabilă, conform balanței de verificare la data de 31.12.2013 – cont 462 cu inițial creditor în sumă de 000 lei;

c) E SRL, la care persoana fizică X avea calitatea de asociat cu cota de 55%, figura în evidența contabilă, conform balanței de verificare la data de 31.12.2013 – cont 455 cu inițial creditor în sumă de 000 lei.

Astfel, se reține că persoana fizică X în calitate de asociat/acționar, a realizat cheltuieli reprezentând împrumuturi acordate anterior datei de 31.12.2013 persoanelor juridice sus menționate.

Din analiza documentelor prezentate pentru justificarea soldului de numerar deținut la 01.01.2014, se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică verificată a prezentat doar operațiuni de încasare ale unor sume dintr-o perioadă anterioară și nu a prezentat și cheltuielile/utilizările de sume în numerar efectuate în aceeași perioadă pentru determinarea stării de fapt fiscale, așa cum prevăd dispozițiile art.138 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 138 alin. (4) Prin situație fiscală personală se înțelege totalitatea drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală reală a persoanei fizice pe perioada verificată.”

fapt pentru care nu a putut fi stabilită situația de fapt fiscală din care să rezulte cu certitudine deținerea în numerar a sumei de 000 lei la începutul perioadei verificate.

Totodată, se reține că potrivit dispozițiilor art.10, art.73 alin.(1) și art.138 alin.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică verificată avea obligația pe parcursul derulării verificării situației fiscale personale de a coopera și de a întreprinde măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă doveditoare necesare, sarcina de a dovedi situația de fapt fiscală, respectiv de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Prin urmare, se reține ca persoana fizica verificata nu a putut proba cu documente justificative sau mijloace de proba soldul de numerar detinut la inceputul perioadei verificate, respectiv la data de 01.01.2014.

Pe parcursul verificării situației fiscale personale, pentru justificarea sumelor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2014 și declarate ca provenind din vânzarea ovinelor, a produselor obținute de la acestea și din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice la care a deținut calitatea de acționar/asociat, persoana fizică X a prezentat atestate de producător, formulare de mișcare, borderouri de achiziții, NIR-uri întocmite de

persoana juridică B SRL și balanțe de verificare și fișe de cont 455 - Acționari/asociați ale persoanelor juridice B SRL, D SRL, E SRL și C SRL.

Se reține ca, referitor la veniturile obținute din activități agricole, respectiv suma de 000 lei ce ar reprezenta venitul net pe cap de animal obținut în perioada supusă verificării, persoana fizică verificată prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2019, a declarat că, nu a fost întocmită o expertiză contabilă, menționând că nu deține mijloace de probă în vederea clarificării acestui aspect.

În susținerea sumei de 000 lei declarată ca fiind obținută în anul 2014, prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2019, provenită din venituri realizate din creșterea animalelor (ce ar fi fost încasată pe piața liberă) reprezentând echivalentul sumei de 000 lei pe cap de animal, persoana fizică verificată a prezentat Raportul de expertiză extrajudiciară înregistrat sub nr. A_VEF 000/2019 întocmit de expert contabil N, din care a rezultat următoarea situație:

- total venituri brute obținute în anul 2014 în sumă de 000 lei, din care:
 - venituri din vânzarea oilor și mieilor din producție proprie în sumă de 000 lei;
 - venituri din vânzarea producției de telemea în sumă de 000 lei;
 - venituri din vânzarea producției de lână în sumă de 000 lei;
 - total cheltuieli efectuate în anul 2014 în sumă de 000 lei, din care:
 - cheltuieli de furajare – fân în sumă de 000 lei;
 - cheltuieli de furajare – porumb în sumă de 000 lei;
 - cheltuieli cu forța de muncă și alte costuri în sumă de 000 lei;
- Venit net obținut în anul 2014 în sumă de 000 lei.

Conform raportului de expertiză extrajudiciară, veniturile obținute din vânzarea oilor și mieilor din producție proprie au fost în sumă de 000 lei și au fost obținute din vânzarea a 000 capete tineret ovin și 000 capete ovine adulte, pe baza Borderourilor de achiziție/vânzare nr.000/2014, nr.000/2014, nr.000/2014 și nr.000/2014.

De asemenea, se reține că, aceleași Borderouri de achiziție/vânzare au fost prezentate și organelor de verificare fiscală odată cu depunerea Declarației de patrimoniu și venituri înregistrată sub nr. A_VEF 000/2019, astfel încât suma de 000 lei reprezentând venituri din vânzarea oilor și mieilor din producție proprie, a fost preluată ca sursă de fonduri la pct. m) din Metoda Sursei și Utilizării Fondului.

Cat privește suma de 000 lei declarată de persoana fizică verificată ca venituri obținute din activități agricole conform raportului de expertiză

extrajudiciară, se retine ca aceasta nu a fost luată în calcul ca sursă a fondurilor la stabilirea situației fiscale personale, deoarece nu au fost prezentate documente sau mijloace doveditoare din care să rezulte realizarea și încasarea sumei de 000 lei din vânzarea producției de telemea și a sumei de 000 lei din vânzarea producției de lână, desi potrivit dispozițiilor art.10, art.73 alin.(1) și art.138 alin.13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică verificată avea obligația pe parcursul derulării verificării situației fiscale personale de a coopera și de a întreprinde măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă doveditoare necesare, sarcina de a dovedi situația de fapt fiscală, respectiv de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Or, simpla declarație a persoanei fizice verificate cu privire la obținerea unor prezumtive venituri obținute din creșterea animalelor deținute, cuantificate la suma de 000 lei, fără coroborarea acestei declarații cu alte mijloace de probă, din care să rezulte fără echivoc atât cantitățile declarate ca obținute pe cap de animal, modul de valorificare a acestor produse, locul comercializării, beneficiarii acestora, datele când au fost încasate, nu constituie un argument suficient pentru luarea în considerare a acestei sume ca sursă a fondurilor în stabilirea stării de fapt fiscale.

Referitor la invocarea de către persoana fizică contestatară a Ordinului nr. 20/208/2015 privind punerea în aplicare a prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea nr. 145/2014 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței produselor din sectorul agricol, se reține că acesta nu este aplicabil perioadei verificate, respectiv anul 2014, și mai mult organele de verificare fiscală nu au solicitat un astfel de document, respectiv carnetul de comercializare pentru produsele agricole, fapt pentru care argumentul nu poate fi reținut.

Având în vedere cele de mai sus, argumentul persoanei fizice contestatare cu privire la faptul că nu au fost luate în calcul veniturile obținute din vânzarea de brânză și lapte pe piața liberă în anul 2014, care potrivit raportului de expertiza extrajudiciara ar fi fost de 000 lei, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece nici pe parcursul verificării situației fiscale personale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, persoana fizică X nu a prezentat documente justificative sau mijloace de probă.

Referitor la veniturile declarate ca provenind din restituirea unor împrumuturi acordate persoanelor juridice la care persoana fizica X a deținut calitatea de acționar/asociat, se retine ca din analiza documentelor

prezentate și a informațiilor obținute, organele de verificare au constatat că în perioada 01.01.2014-31.12.2014, persoana fizică verificată a acordat împrumuturi persoanelor juridice și totodată i-au fost restituite sume din împrumuturile acordate.

Se reține că, din analiza Declarației de patrimoniu și de venituri nr.A_VEF 000/2018 și din documentele contabile (balanța sintetică de verificare contabilă la 31.12.2013 și la 31.12.2014 cu rulaje totale anterioare, rulaje în luna, rulaje cumulate debitoare și creditoare și solduri debitoare și creditoare, fișa conturilor 455.1, aparținând persoanelor juridice B SRL, D SRL, E SRL, prezentate de persoana fizică verificată în calitate de asociat/acționar, organele de verificare fiscală au constatat că în anul 2014 au fost înregistrate următoarele intrări/ieșiri de fonduri:

1. B SRL

- Sold initial creditor cont 455 = 000 lei
- Împrumuturi acordate societății = 000 lei
- Rambursări ale împrumuturilor acordate societății = 000 lei
- Sold final creditor 455 = 000 lei.

Din rulajul contului 455 (credit/debit) rezulta că suma de 000 lei reprezintă împrumuturi acordate persoanei juridice de persoana fizică verificată, suma de 000 lei reprezintă restituiri de împrumuturi acordate persoanei juridice, iar suma de 000 lei reprezintă majorarea împrumuturilor acordate persoanei juridice.

2. D SRL

- Sold initial creditor cont 462 = 000 lei
- Împrumuturi acordate societății = 000 lei
- Rambursări ale împrumuturilor acordate societății = 000 lei
- Sold final creditor 462 = 000 lei.

Din rulajul contului 462 (credit/debit) rezulta că suma de 000 lei reprezintă împrumuturi acordate persoanei juridice de către persoana fizică verificată, suma de 000 lei reprezintă restituiri de împrumuturi acordate persoanei juridice, iar diferența de 000 lei reprezintă diminuarea împrumuturilor acordate persoanei juridice.

3. E SRL

- Sold initial creditor cont 455 = 000 lei
- Împrumuturi acordate societății = 000 lei
- Rambursări ale împrumuturilor acordate societății = 000 lei
- Sold final creditor 455 = 000 lei.

Din rulajul pe contul 455 (credit/debit) suma de 000 lei reprezinta restituiri de imprumuturi acordate persoanei juridice, reprezentand diminuarea imprumuturilor acordate persoanei juridice.

4. C SRL

- Sold initial creditor cont 455 = 000 lei
- Imprumuturi acordate societatii = 000 lei
- Rambursari ale imprumuturilor acordate societatii = 000 lei
- Sold final creditor 455 = 000 lei.

Prin urmare, se retine ca persoana fizica verificata in perioada 01.01.2014-31.12.2014, a inregistrat majorari ale imprumuturilor acordate persoanelor juridice in suma de 000 lei si diminuari ale acestora in suma de 000 lei, astfel ca imprumuturile acordate au fost mai mari decat sumele restituite.

Cât privește argumentul persoanei fizice contestatare cu privire la faptul ca nu au fost luate in calcul sumele imprumutate de la diferite persoane fizice, se retin urmatoarele:

Prin Declarația de patrimoniu și de venituri nr. A_VEF 000/2018 si Nota explicativa nr. A_VEF 000/2018, persoana fizică verificată a declarat că în perioada supusă verificării situației fiscale personale, a împrumutat diferite sume de bani de la următoarele persoane fizice:

- suma de 000 lei de la persoana fizică G, din care suma de 000 lei a fost primită prin virament bancar (în data de 2014 suma de 000 lei și în data de 2014 suma de 000 lei) și suma de 000 lei în numerar;

- suma de 000 lei de la persoana fizică H, din care suma de 000 lei a fost primită prin virament bancar în data de 2014 și suma de 000 lei în numerar;

- suma de 000 lei de la persoana fizică I, primită în numerar;

- suma de 000 lei de la persoana fizică O, primită prin virament bancar;

- suma de 000 euro, echivalentul a 000 lei, de la persoana fizică P, a fost primită în numerar în data de 2014 și depusă în contul bancar.

Din analiza documentelor și explicațiilor prezentate, se reține că organele de verificare fiscală au luat în considerare ca surse de venit sumele primite cu împrumut prin viramente bancare de la diferite persoane fizice, respectiv suma de 000 lei de la G, suma de 000 lei de la H, suma de 000 lei de la O și suma de 000 euro echivalentul a 000 lei de la P primită în numerar și depusă în cont bancar.

Totodata, se retine ca pentru sumele împrumutate declarate ca fiind primite în numerar în cuantum de 000 lei, de la persoanele fizice sus

menționate, persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative sau mijloace de probă din care să rezulte faptul că a primit sumele declarate, desi organele de verificare fiscala au solicitat persoanei fizice verificate, prin Nota explicativa nr. A_VEF 000/2018, sa prezinte o situatie din care sa rezulte sumele imprumutate/restituite de la persoanele fizice, modul de incasare/restituire, datele la care au avut loc aceste operatiuni, precum si mijloace materiale in sustinerea celor declarate.

În concluzie, se reține, din analiza documentelor prezentate si din verificarile efectuate, că persoana fizica verificata nu a putut proba sumele declarate prin notele explicative si declaratia de patrimoniu si de venituri ca fiind detinute la inceputul perioadei verificate si nici in totalitate vniturile utilizate pe parcursul perioadei verificate.

Or, persoana fizică verificată avea obligația de a prezenta organelor de verificare fiscală informațiile necesare în vederea stabilirii stării de fapt fiscale în conformitate cu prevederile art.58 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, persoana fizică verificată avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă, conform art.73 alin.(1) și art.10 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„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”;

„ART. 10 Obligația de cooperare (...)

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

Or, simpla afirmatie a contestatarului cu privire la provenienta sumelor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2014, fara prezentarea altor mijloace de proba relevante, potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală și de a furniza acestuia informațiile necesare în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Cat priveste argumentul persoanei fizice contestatare, cu privire la faptul ca organele de verificare fiscala au ignorat sustinerea privind detinerea in numerar la data de 01.01.2014 a sumei de 000 lei, desi a prezentat dovezi

conform carora, in anul 2013 impreuna cu sotia sa, a ridicat din conturile bancare suma de 000 lei, precum si borderouri de achizitie pentru perioada 2008-2013, se retine ca din analiza documentelor prezentate, organele de verificare fiscală au constatat că au fost prezentate doar operațiuni de încasare ale unor sume dintr-o perioadă anterioară și nu au fost prezentate și cheltuielile/utilizările de sume în numerar efectuate în aceeași perioadă pentru determinarea stării de fapt fiscale, așa cum prevăd dispozițiile art.138 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, neputandu-se determina cu certitudine soldul de numerar declarat.

Astfel, se reține că 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.

Referitor la argumentul contestatarului potrivit căruia, organele de verificare fiscală ar fi trebuit să aibă în vedere și suma de 000 lei, reprezentând ridicări de numerar efectuate în anul 2014 de către soția sa Y, având în vedere că regimul comunității devălmașe stabilește că veniturile au un caracter comun indivizibil, se reține ca, potrivit prevederilor art.138 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, verificarea situației fiscale personale se face pentru o persoană fizică și nu pe familie.

În ceea ce privește susținerea contestatarului, conform căreia, o altă sursă de fonduri pentru sumele în numerar utilizate în anul 2014 ar fi constituit-o sumele de bani retrase din conturile bancare aparținând soției acestuia, se reține că persoana fizică verificată nu a prezentat mijloace de probă relevante care să stea la baza declarațiilor sale, respectiv nu au fost prezentate eventualele circuite de fluxuri de numerar, raportat la faptul că soția persoanei fizice verificate desfășura activități agricole separate de cele ale soțului, deținea de asemenea, calitatea de asociat în diverse firme, fapt ce implică și eventuala utilizare a acestor sume retrase.

Având în vedere cele de mai sus, argumentul contestatarului nu poate 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 prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit.

Referitor la **accesoriile în sumă de 000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere 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 impozitul pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, ca o

consecință **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.A_VEF 000/2020, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL,