



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel./ fax: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 000/03.2020

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**.

Persoana fizică contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venituri din surse neidentificate;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate;
- 000 lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, contestația a fost transmisă 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. În susținerea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019 emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019, persoana fizică X invocă următoarele:

Contestatarul precizează că a dovedit sursa veniturilor alocate, iar organele de verificare fiscală nu au ținut cont de aceste probe legal administrate stabilind existența unor venituri din surse neidentificate cu consecința impunerii, pentru următoarele considerente:

- organele de verificare fiscală nu au luat în considerare ca sursă a fondurilor sumele care fac obiectul unor contracte de împrumut cu dată certă cu motivarea că nu ar fi prezentat lămuriri, informații, documente justificative sau alte mijloace de probă care să dovedească realitatea declarațiilor sale, deși prin constatarea datei certe a contractelor este dovedită nu doar sursa fondurilor indicate, ci și momentul accesării acestora;

- mare parte din numerarul în euro împrumutat în anul 2014 a fost păstrat de persoana fizică verificată, fiind deținut inclusiv în anul 2016, alături de o parte din împrumutul dobândit în anul 2015;

- contestatarul precizează că, fiind îndrumat greșit de organele de verificare fiscală, nu a menționat în declarația de patrimoniu și de venituri și disponibilul în euro deținut în numerar la începutul și sfârșitul perioadelor verificate, deși apare ca evident că sumele împrumutate în euro nu au fost în totalitatea lor utilizate, rămânând la dispoziția sa;

- organele de verificare fiscală trebuiau să ia în considerare toate sursele de venituri dovedite, inclusiv contractele de împrumut în euro, dar și extrasul de cont din ianuarie 2013 ce relevă disponibilități bănești în euro și contractele de vânzare-cumpărare din 2004 și 2007 prin care persoana fizică verificată a realizat venituri însemnate, fără să existe alocări ale acestor sume în achiziții de aceeași valoare;

- organele de verificare fiscală au stabilit cheltuieli personale și de trai mărite artificial fără nicio justificare în vederea impunerii, în sumă de 000 lei pentru anul 2014 și în sumă de 000 lei pentru anul 2016, ce nu au legătură cu realitatea ori cu datele și informațiile ce rezultă din analizele efectuate, din probele administrate, inclusiv declarațiile și explicațiile date.

Contestatarul analizează pe larg cadrul legal și procedural privind verificarea situației fiscale personale, a obligațiilor organelor de verificare

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

fiscală, invocând în acest sens principiile referitoare la exercitarea dreptului de apreciere și a bunei credințe, rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal prevăzute la art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3) și art. (12), prevederile art. 14, art. 55, art. 138 alin. (11) și (12), art. 139, art. 143 și art. 146 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală precum și prevederile OPANAF nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și procedurii de aplicare a acestora.

Astfel, referitor la modul de apreciere a probelor, contestatarul susține că organele de verificare fiscală, prin neluarea în considerare a probelor administrate și adoptarea unei soluții nejustificate, au încălcat principiile și dispozițiile legale invocate privind verificarea fiscală.

De asemenea, persoana fizică menționează că sarcina probei aparține nu doar contribuabilului, ci și organelor de verificare fiscală atunci când emit acte administrative fiscale prin care fie contrazic cele afirmate de celălalt subiect al raportului juridic fiscal, fie chiar ridică ele însele aspecte ale situației de fapt, dacă acestea stau la baza consecințelor juridice în cuprinsul acestor acte, fiind esențială, în cadrul procedurii fiscale, stabilirea adevărului pe bază de probe.

Contestatarul precizează că organele de verificare fiscală au obligația de ordin legal să motiveze în fapt actul administrativ, care impune acestora și sarcina probării aspectelor de fapt ce stau la baza emiterii sale, conform prevederilor art. 73 alin. (2) și art. 46 din Codul de procedură fiscală, întrucât în lipsa probării celor susținute în motivarea în fapt, exigența legală ar fi pur și simplu o "formă goală", fără nicio relevanță juridică.

Astfel, persoana fizică verificată menționează că decizia de impunere contestată este nemotivată în fapt, întrucât lipsesc probele care să susțină afirmațiile organelor fiscale și este emisă cu încălcarea dispozițiilor art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Emiterea de organele de verificare fiscală a deciziei de impunere este nelegală în condițiile în care a prezentat în cadrul procedurii de verificare informații și documente prin care se identifică sursa veniturilor utilizate, aceste informații fiind confirmate de celelalte probe administrate, iar în speța analizată nu se regăsește niciuna din situațiile premise pentru stabilirea unei baze de impozitare ajustată și pentru emiterea unei decizii de impunere.

Organele de verificare fiscală nu au stabilit situația fiscală reală a persoanei fizice verificate, nu au examinat elementele relevante pentru verificarea situației fiscale, conform prevederilor art. 1 din OPANAF nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și procedurii de aplicare a acestora, fiind încălcate și prevederile art. 21 din același act normativ, întrucât nu au fost avute în vedere pentru stabilirea

bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit documentele/informațiile prevăzute la lit. a)-c) ale acestui articol.

În același sens, contestatarul arată că prin neluarea în considerare de organele de verificare fiscală a documentelor justificative și evidențelor contabile ale contribuabilului/plătitorului precum și alte acte doveditoare, decizia de impunere contestată este emisă și cu încălcarea dispozițiilor art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatarul precizează că înscrisurile prezentate, respectiv contractele de împrumut cu dată certă au forță probantă conferită pe de o parte de prevederile art. 55 alin. (2) lit. a) și de art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, dar și de dispozițiile art. 3 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Prin conferirea de către avocat a datei certe, se atestă identitatea părților, conținutul și data actului prezentat spre autentificare, aceste elemente devenind opozabile terților potrivit dispozițiilor din legea specială menționată, dar și conform art. 278 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

În probațiune, contestatarul anexează la dosarul contestației copii după un extras de cont privind deținerea în 2013 a sumei de 000 de euro, contractul de vânzare-cumpărare din 2007 și contractul de vânzare-cumpărare din 2004 prin care acesta a înstrăinat bunuri imobile, precizând că a realizat venituri în sume mari.

În concluzie, persoana fizică X solicită admiterea contestației cu consecința anulării în întregime a actului administrativ fiscal contestat, care stabilește obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe venit și accesorii, în sarcina sa.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice au constatat următoarele:

Urmare analizei situației fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că în perioadele 01.01.2014-31.12.2014 și 01.01.2016-31.12.2016 persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți pentru achiziționarea de autoturisme, plăți cu creditarea unei societăți comerciale unde acesta deținea calitatea de asociat, cheltuieli personale de trai, dar și plata dosarelor de daună către o societate comercială, avansul achitat pentru achiziționarea unei utilitare, împrumuturi acordate unor persoane fizice, comisioane bancare, impozite, taxe și contribuții achitate, asigurări plătite și majorarea soldurilor conturilor

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

bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate de natura celor din salarii, dobânzi bancare, alte venituri de la primării și din vânzarea unui bun imobil, încasări din vânzarea unor autoturisme din patrimoniul personal, sume încasate de la societăți de asigurări, transfer sume necuvenite de la o societate comercială, restituire avans autoutilitară, încasări din restituirea unor împrumuturi acordate unor persoane fizice și juridice și diminuarea soldurilor conturilor bancare, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

Pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, organele de verificare fiscală nu au constatat diferențe între utilizările de fonduri și sursele de fonduri și au emis Decizia de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019.

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

Pentru justificarea fondurilor deținute și a sursei acestor fonduri, persoana fizică verificată a declarat că numerarul deținut în anul 2014 la început a fost de aproximativ 000 lei și la sfârșit în suma de 000 lei, iar în anul 2016 la început a fost de 000 lei și la sfârșit în sumă de aproximativ 000 lei.

Pentru justificarea numerarului deținut la 01.01.2014 persoana fizică verificată a prezentat fișa de cont *455-asociați conturi curente*, emisă de Z S.R.L., conform căreia, în perioada 02.12.2013-31.12.2013 au existat înregistrate doar restituiri de împrumuturi, respectiv societatea i-a restituit în numerar asociatului unic X suma de 000 lei.

Având în vedere informațiile deținute și obținute, coroborate cu informațiile furnizate și documentele depuse de persoana fizică verificată, referitoare la numerarul la purtător, organele de verificare fiscală au luat în calcul la verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X soldul inițial de numerar declarat ca deținut la data de 01.01.2014, în sumă de 000 lei.

Prin Declarația de patrimoniu și venituri, înregistrată sub nr. A_VEF 000/2019, persoana fizică verificată a declarat că a primit sub formă de împrumut suma de 000 euro, în anul 2013, de la persoana fizică Y și suma de 000 euro, în anul 2015, de la persoana fizică Z, iar pentru justificare a prezentat contractele de împrumut cu dată certă nr. 000/2013 și nr. 000/2015.

Prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2019 persoana fizică verificată a precizat că nu a returnat aceste împrumuturi și nici nu știe când va reuși,

Întrucât persoana fizică Y a decedat, iar persoana fizică Z este foarte bolnavă.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică nu a prezentat mijloace de probă, mijloace necesare identificării sursei fondurilor bănești utilizate în anii 2014 și 2016, ce au condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea Metodei sursei și utilizării fondului, de reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2019, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2016, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei.

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

III. Având în vedere susținerile persoanei fizice contestatate și documentele invocate de acesta, constatările organelor de verificare fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale:

1. Referitor la susținerea persoanei fizice contestatate potrivit căreia decizia de impunere contestată este nemotivată în fapt, întrucât lipsesc probele care să susțină afirmațiile organelor fiscale și este emisă cu încălcarea dispozițiilor 73 alin. (2) și art. 46 din Codul de procedură fiscală, întrucât în lipsa probării celor susținute în motivarea în fapt, exigența legală ar fi pur și simplu o "formă goală", fără nicio relevanță juridică, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art. 95 și art. 97 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și quantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Potrivit art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente: [...]*

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

Or, din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, se reține că aceasta respectă prevederile mai sus menționate, respectiv cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Faptul că motivele de fapt nu au fost dezvoltate, nu reprezintă un element de natură a atrage nulitatea actului administrativ fiscal emis și nici anularea acestuia, o prezentare detaliată, în cadrul deciziei de impunere, a motivelor de fapt nu este posibilă, având în vedere formatul acesteia și nici nu este necesară, în condițiile în care acest act administrativ fiscal se emite în baza raportului de verificare fiscală, care se întocmește la finalizarea verificării fiscale și cuprinde toate constatările, pe larg, din punct de vedere faptic și legal în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, constituindu-le ca sursă la decizia de impunere.

Faptul că persoana fizică contestatară nu este de acord cu opinia organelor de verificare fiscală, nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

Astfel, argumentele de natură procedurală de care persoana fizică contestatară înțelege să se prevaleze, nu sunt de natură să conducă la nulitatea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019.

2. Referitor la argumentul privind obligația organelor de verificare fiscală în ceea ce privește dreptul de apreciere și a bunei credințe, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit art. 6 și art. 12 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în

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

cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(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.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

”ART. 12 Buna-credință

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

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

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

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

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

Astfel, se reține că organele de verificare fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei fizice, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, organele de verificare apreciază tranzacțiile în concordanță cu realitatea lor economică și stabilesc tratamentul fiscal al acestor operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunile respective îndeplinesc cerințele altor prevederi legale.

Totodată, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul, iar interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în lege.

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

În speță, din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese cu claritate că organul fiscal a prezumat buna-credință a contestatarului prin faptul că stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice s-a efectuat în baza tuturor documentelor justificative puse la dispoziție, sub semnătură, de către acesta.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste sursa fondurilor utilizate, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, procedând la stabilirea și informarea persoanei fizice cu privire la constatările rezultate din verificarea situației fiscale patrimoniale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bunei-credințe. Totodată, se reține că prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele de verificare fiscală să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.

Având în vedere cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au dat dovadă de bună-credință în aprecierea surselor de fonduri indicate de contestatar, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestatara nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Astfel, coroborat cu prevederile legale citate, se constată că argumentele persoanei fizice privind nerespectarea prevederilor legale și procedurale privind întocmirea deciziei de impunere nu pot fi reținute în

soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond:

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

În fapt, organele de verificare fiscală au constatat, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X pentru perioadele 01.01.2014-31.12.2014 și 01.01.2016-31.12.2016, că acesta a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți pentru achiziționarea de autoturisme, plăți cu creditarea unei societăți comerciale unde acesta deținea calitatea de asociat, cheltuieli personale de trai, dar și plata dosarelor de daună către o societate comercială, avansul achitat pentru achiziționarea unei utilitare, împrumuturi acordate unor persoane fizice, comisioane bancare, impozite, taxe și contribuții achitate, asigurări plătite și majorarea soldurilor conturilor bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate de natura celor din salarii, dobânzi bancare, alte venituri de la primării și din vânzarea unui bun imobil, încasări din vânzarea unor autoturisme din patrimoniul personal, sume încasate de la societăți de asigurări, transfer sume necuvenite de la o societate comercială, restituire avans autoutilitară, încasări din restituirea unor împrumuturi acordate unor persoane fizice și juridice și diminuarea soldurilor conturilor bancare, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

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

Urmare solicitărilor, persoana fizică verificată a declarat, prin Nota explicativă nr. 000/2019, că numerarul deținut la data de 01.01.2014 a fost de aproximativ 000 lei, provenit din restituirea unor creditări și din salariile

primite de acesta și soția sa, iar la data de 31.12.2014 a fost în sumă de 000 lei, provenit din salarii, restituiri creditări și vânzări auto.

De asemenea, persoana fizică verificată a declarat ca a deținut la data de 01.01.2016 suma de 000 lei, provenită din salarii, iar la data de 31.12.2016 de aproximativ 000 lei.

Pentru justificarea numerarului deținut la 01.01.2014 persoana fizică verificată a prezentat fișa de cont 455 - *asociați conturi curente*, emisă de Z S.R.L., iar organele de verificare fiscală au luat în calcul la verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X soldul inițial de numerar declarat ca deținut la data de 01.01.2014, în sumă de 000 lei.

Prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A_VEF 000/2019, persoana fizică verificată a declarat că a primit sub formă de împrumut sumele de 000 euro și 000 euro, pentru a căror justificare a prezentat contractele de împrumut cu dată certă nr.000/2013 și nr. 000/2015.

Prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2019 persoana fizică verificată a precizat că nu a returnat aceste împrumuturi și nici nu știe când va reuși, întrucât socrul acestuia (Y) a decedat, iar soacra acestuia (Z) fiind grav bolnavă nu își amintește unde a pus actele prin care au vândut un teren și un apartament.

Având în vedere declarațiile și documentele prezentate de persoana fizică X, a informațiilor obținute din baza de date ANAF, organele de verificare fiscală au constatat că, persoanele fizice Y și Z au declarat până la data de 31.12.2013, respectiv 31.12.2014 venituri în sume modice și nu au identificat vânzări de bunuri mobile și imobile de către soții Y și Z, astfel încât cele 2 contracte de împrumut nu au fost luate în considerare la stabilirea soldului inițial de numerar și la operațiunile cu numerar efectuate de către persoana fizică X, în perioada verificată, respectiv 01.01.2014-31.12.2016.

Organele de verificare fiscală au procedat la analiza cronologică a operațiunilor efectuate cu numerarul în perioada verificată (având în vedere un sold inițial al numerarului la purtător în sumă de 000 lei și un sold final declarat la sfârșitul anului 2014 în sumă de 000 lei) și au constatat, față de intrările și ieșirile de numerar din anul 2014, diferențe asimilate utilizărilor de fonduri în numerar în sumă de 000 lei, pentru care persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative, iar pentru anul 2016 utilizări de fonduri în numerar a căror sursă nu a fost identificată în sumă de (-) 000 lei.

Cu privire la identificarea activelor financiare complete, fluctuația valorică (creștere/diminuare) a conturilor bancare, organele de verificare fiscală au analizat informațiile obținute referitoare la toate rulajele și/sau soldurile conturilor deschise, datele de identificare ale persoanelor care au deținut dreptul de semnătură, dacă a avut sau nu a avut închiriate casete de

valori, în perioada supusă verificării fiscale, constatând o diminuare a valorii soldurilor conturilor bancare în anul 2014 și o majorare a soldurilor conturilor bancare în anul 2016.

Referitor la împrumuturile bănești acordate/primate de către persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au constatat că în perioada verificată, acesta a alocat fonduri pentru creditarea unei societăți comerciale dar a și primit fonduri din restituirea acestora.

Din reconstituirea intrărilor și utilizărilor de numerar, corelată cu informațiile rezultate din analiza operațiunilor financiare reflectate în documentele prezentate de persoana fizică verificată și/sau obținute de la terți, organele de verificare fiscală au constatat că, persoana fizică X nu a prezentat și alte mijloace de probă din care să rezulte modul în care a dobândit, deținut și utilizat suma de 000 lei, reprezentând diferența dintre alocări și surse.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 117 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de 000 lei, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pentru anii fiscali 2014 și 2016 pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de 000 lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de 000 lei, din care dobânzi în sumă de 000 lei, 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 faptic și legal.

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

ART.146 Decizia de impunere

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

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

coroborate cu prevederile art. 1, art. 20 și art. 21 din Ordinul Președintelui ANAF 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, aplicabile pentru perioada verificată 01.01.2014-31.12.2015:

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

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

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

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

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

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

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

În anul **2014** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți pentru achiziționarea de autoturisme în sumă de 000 lei, cheltuieli personale și de trai în sumă de 000 lei, plăți cu creditarea unei societăți comerciale unde acesta deținea calitatea de asociat în sumă de 000 lei, dar și împrumuturi acordate unor persoane fizice în sumă de 000 lei, comisioane bancare în sumă de 000 lei, impozite, taxe și contribuții achitate însumă de 000 lei, asigurări plătite în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate de natura celor din salarii în sumă de 000 lei, salarii de la o primărie în sumă de 000 lei, alte venituri de la primărie în sumă de 000 lei și din vânzarea unui bun imobil însumă de 000 lei, încasări din vânzarea unor autoturisme din patrimoniul personal în sumă de 000 lei, sume încasate de la societăți de asigurări în sumă de 000 lei, încasări din restituirea unor împrumuturi acordate unor persoane fizice în sumă de 000 lei și juridice în sumă de 000 lei, dobânzi bancare în sumă de 000 lei și diminuarea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei.

În anul **2016** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți cu creditarea unei societăți comerciale unde acesta deținea calitatea de asociat în sumă de 000 lei, plăți pentru achiziționarea de autoturisme în sumă de 000 lei, cheltuieli personale și de trai în sumă de 000 lei, plata dosarelor de daună către o societate comercială în sumă de 000 lei, dar și avansul achitat pentru achiziționarea unei utilitare în sumă de 000 lei, împrumuturi acordate unor persoane fizice în sumă de 000 lei, comisioane bancare în sumă de 000 lei, impozite, taxe și contribuții achitate în sumă de 000 lei, asigurări plătite în sumă de 000 lei și majorarea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate de natura celor din salarii în sumă de 000 lei, dobânzi bancare în sumă de 000 lei, alte venituri în sumă de 000 lei, încasări din vânzarea unor autoturisme din patrimoniul personal în sumă de 000 lei, sume încasate de la societăți de asigurări în sumă de 000 lei, transfer sume necuvenite de la o societate comercială în sumă de 000 lei, restituire avans autoutilitară în sumă de 000 lei, încasări din restituirea unor împrumuturi acordate unor persoane fizice în sumă de 000 lei și de la persoane juridice în sumă de 000 lei, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate 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.

Față de aceste constatări, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Organele de verificare fiscală au consemnat în raportul de verificare fiscală că, prin Declarația de patrimoniu și venituri nr. A_VEF 000/2019, persoana fizică X a declarat pentru perioada verificată că a primit două împrumuturi, pentru a căror justificare a prezentat următoarele documente:

- contractul de împrumut cu dată certă nr. 000/2013, încheiat între persoana fizică Y în calitate de împrumutător și persoana fizică X în calitate de împrumutat, având ca obiect suma de 000 euro, primită anterior semnării contractului, și scadența restituirii sumei fiind stabilită în anul 2018.

- contractul de împrumut cu dată certă nr. 000/2015, încheiat între persoana fizică Z în calitate de împrumutător și persoana fizică X în calitate de împrumutat, având ca obiect suma de 000 euro, predată la data semnării contractului, și scadența restituirii sumei fiind stabilită în anul 2019.

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

De asemenea, se reține și faptul că prin conferirea de către avocat a datei certe de încheiere a contractelor de împrumut, se atestă doar identitatea părților, conținutul și data actului prezentat spre autentificare.

Or, se reține că organele de verificare fiscală au analizat contractele de împrumut prezentate de persoana fizică X, fără a le contesta forma legală ca acte juridice civile încheiate ca urmare a unei manifestări de voință.

Însă, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică verificată nu a prezentat mijloace de probă în sensul art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"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;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de constatări la fața locului;*

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

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

respectiv nu a făcut dovada că persoanele fizice împrumutătoare Y și Z ar fi deținut surse bănești pentru a împrumuta persoana verificată X.

Mai mult, se reține că, organele de verificare fiscală au accesat baza de date ANAF, și au constatat că:

- persoana fizică Y a declarat până la data de 31.12.2013 venituri în sumă totală de 000 lei, iar persoana fizică Z a declarat până la data de 31.12.2014 venituri în sumă totală de 000 lei;

- nu s-au identificat, în ceea ce privește transferul proprietăților imobiliare în/din patrimoniul personal, vânzări de bunuri mobile și imobile de către soții Y și Z.

Prin urmare, persoanele fizice împrumutătoare Y și Z nu ar fi deținut fonduri suficiente pentru acordarea împrumuturilor din 2013 și 2015 către persoana fizică contestată, fapt pentru care contractele de împrumut prezentate sunt lipsite de substanță și nu pot produce efecte juridice.

Având în vedere aspectele prezentate, organul de soluționare a contestației reține că, în vederea determinării stării de fapt fiscale potrivit art. 10 alin.(1), alin. (2) și art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică verificată are obligația de a prezenta documente doveditoare pe parcursul efectuării verificării, respectiv:

“Art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea

mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

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

“Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Așadar, raportat la aceste dispoziții legale coroborate cu faptul că persoana fizică verificată este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, sarcina probei revine acesteia.

Or, din documentele și informațiile aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește diferențele constatate, persoana fizică verificată nu a prezentat, nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, documente/mijloace de probă privind sursa fondurilor utilizate sau existența unor sume în numerar la începutul perioadelor verificate care să conducă la o altă soluție de fapt, decât cea stabilită de organele de verificare fiscală.

În concluzie, se reține că în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare împrumuturile în sumă de 000 euro și în sumă de 000 euro aferente contractelor de împrumut la stabilirea soldului inițial de numerar și la operațiunile cu numerar efectuate de către X, în perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2014-31.12.2016.

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit căreia nu a returnat aceste împrumuturi și nici nu știe când va reuși, întrucât socrul acestuia (Y) a decedat, iar soacra acestuia (Z) fiind grav bolnavă nu își amintește unde a pus actele prin care au vândut un teren și un apartament, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de verificare fiscală nu au luat în considerare cele două contracte de împrumut, nu prin prisma posibilității returnării împrumuturilor, ci pentru faptul că persoana fizică verificată nu a putut face dovada că împrumutătorii dețineau fonduri care să acopere cele două împrumuturi acordate.

În ceea ce privește numerarul deținut la purtător, se reține că persoana fizică X a declarat prin Nota explicativă înregistrată sub nr. 000/2019 că, totalul numerarului deținut la data de 01.01.2014 a fost în sumă de aproximativ 000 lei, provenit din restituirea unor creditări și din salariile primite de acesta și soția sa, iar la data de 31.12.2014, numerarul deținut a fost în sumă de 000 lei, provenit din salarii, restituiri creditări și vânzări auto.

Pentru justificarea numerarului deținut la 01.01.2014 persoana fizică verificată a prezentat fișa de cont *455-asociați conturi curente*, emisă de Z S.R.L., conform căreia, în perioada 02.12.2013-31.12.2013 au existat înregistrate doar restituiri de împrumuturi, respectiv societatea i-a restituit în numerar asociatului unic X suma totală de 000 lei.

Având în vedere informațiile deținute și obținute, coroborate cu informațiile furnizate și documentele depuse de persoana fizică verificată, referitoare la numerarul la purtător, se reține că organele de verificare fiscală au luat în calcul la verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X soldul inițial de numerar declarat ca deținut la data de 01.01.2014, în sumă de 000 lei.

Referitor la argumentul contestatarului privind îndrumarea greșită acordată de organele de verificare fiscală, datorită căreia acesta nu a menționat în declarația de patrimoniu și de venituri și disponibilul în euro deținut în numerar la începutul și sfârșitul perioadelor verificate, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât contestatorul a depus Declarația de patrimoniu și de venituri nr. A_VEF 000 în 2019, în cuprinsul căreia, potrivit modelului aprobat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3704/2015, nu există o rubrică în care să se menționeze numerarul la purtător, fapt pentru care la data depunerii declarației de patrimoniu și de venituri în vederea determinării numerarului acumulat/deținut la începutul perioadei verificate și a cheltuielilor efectuate în numerar, în perioada 01.01.2014-31.12.2016, organele de verificare fiscală au solicitat prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2019, informații cu privire la soldul inițial de numerar deținut la începutul perioadei verificate, respectiv veniturile obținute și cheltuieli efectuate în numerar în perioada verificată.

Astfel, se reține că, doar prin Nota explicativă nr. A_VEF 000/2019 s-au solicitat informații referitoare la deținerile/acumulările de numerar la începutul și sfârșitul perioadelor verificate, solicitându-se expres și precizarea monedei în care acesta era deținut.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice contestatăre, conform căruia, organele de verificare fiscală au stabilit cheltuieli personale și de trai mărite artificial, fără nicio justificare, în vederea impunerii, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la stabilirea cheltuielilor personale, organele de verificare fiscală au avut în vedere sumele identificate în conturile bancare în lei și valută, sumele declarate de către contestatar ca fiind cheltuieli personale efectuate în numerar, precum și utilizările de fonduri în numerar pentru care persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative.

Astfel, pentru anul 2014, se reține că organele de verificare fiscală au identificat cheltuieli în sumă totală de 000 lei, reprezentând cheltuieli personale efectuate din contul bancar în sumă de 000 lei (A, B, C, D, E, F), cheltuieli personale efectuate cu numerar în sumă de 000 lei și utilizări de fonduri în numerar pentru care persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative în sumă de 000 lei, rezultate ca diferență între intrările și ieșirile de numerar aferente perioadei verificate, ținând cont și de soldul inițial și cel final al numerarului declarat ca deținut în anul 2014 și luat în calcul de organele de verificare fiscală.

De asemenea, pentru anul 2016, se reține că organele de verificare fiscală au identificat cheltuieli în sumă de 000 lei, reprezentând cheltuieli personale efectuate din contul bancar în sumă de 000 lei (A, B, C, D, E, F, G, H, I) și în sumă de 000 euro (echivalent 000 lei), precum și cheltuieli personale efectuate cu numerar în sumă de 000 lei.

Cu privire la susținerea contestatarului că, organele de verificare fiscală trebuiau să ia în considerare toate sursele de venituri dovedite, inclusiv contractele de împrumut în euro, se reține că persoana fizică X a anexat la dosarul contestației copii după: un extras de cont privind deținerea la data de 10.01.2013 a sumei de 000 de euro; contractul de vânzare-cumpărare din 2007 și contractul de vânzare-cumpărare din 2004 prin care acesta a înstrăinat bunuri imobile, precizând că a realizat venituri în sume mari.

Față de această susținere, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- în ceea ce privește extrasul de cont - EURO emis în 2019, ulterior datei de finalizare a verificării fiscale a persoanei fizice X, prin care se atestă existența unui depozit bancar în sumă de 000 Euro în anul 2013, se reține că acesta nu poate prezenta relevanță, întrucât soldul inițial la data de 01.01.2014 al acestui cont a fost în sumă de 000 euro, conform informațiilor obținute de organele de verificare fiscală prin intermediul aplicației informatice ANAF-ARB.

Mai mult, se reține că extrasul de cont bancar nu poate influența soldul inițial al numerarului la purtător, pe care contestatarul îl deținea la data de 01.01.2014, întrucât persoana fizică verificată a declarat că deținea în numerar suma de 000 lei, iar acest sold a fost luat în considerare de către organele de verificare fiscală la calculul fluxului de numerar.

- prin contractul de vânzare-cumpărare cu ipotecă autentificat la notariat sub nr. 000/2004, neprezentat pe parcursul verificării situației fiscale personale, persoanele fizice X și soția sa, W în calitate de vânzători au înstrăinat persoanei juridice J, imobilele în natură (casă P+E și terenul aferent). Prețul a fost stabilit de părțile contractante în cuantum de 000 lei

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

(după denominare 000 lei) și urma a se achita în termen de 3 zile de la data autentificării contractului în contul bancar deschis pe numele persoanei fizice W la banca K. Asupra imobilului a fost instituită ipotecă de rangul I pentru suma de 000 lei (după denominare 000 lei).

- prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat la notariat sub nr. 000/2007, înscris prezentat și cu ocazia verificărilor fiscale, persoanele fizice X și soția sa, W în calitate de vânzători au înstrăinat persoanei fizice L un imobil la prețul stabilit de către părțile contractante, respectiv 000 lei, achitat în întregime anterior semnării contractului.

Din analiza celor două contracte, se reține că persoanele fizice X și soția sa, W au înstrăinat cele două imobile în anul 2004 pentru suma de 000 lei și în anul 2007 pentru suma de 000 lei, însă aceste sume nu pot influența constatările din actul administrativ contestat, întrucât, așa cum s-a menționat și anterior, soldul inițial al numerarului la purtător declarat de către contestatar ca fiind deținut la data 01.01.2014 în sumă de 000 lei a fost luat în considerare integral de către organele de verificare fiscală, iar soldurile conturilor bancare la data de 01.01.2014 au fost prezentate în cuprinsul raportului de verificare fiscală, respectiv suma de 000 lei și suma de 000 euro.

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

Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei, penalități de întârziere în sumă de 000 lei și penalități de nedeclarare în sumă de 000 lei, aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2019 pentru impozitul 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, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei cu titlu de accesorii** aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, ținând cont și de faptul

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

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 000/2019, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venituri din surse neidentificate;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate;
- 000 lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate.

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

DIRECTOR GENERAL,