



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

DECIZIA nr. 000/04.2020

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 000/2017 și reînregistrată
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 Juridică prin adresa nr. AJR_000/2020, înregistrată sub nr. A_SLP 000/2020 cu privire la obligarea soluționării pe fond a contestației formulate de persoana fizică **X**.

Persoana fizică a contestat Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017 emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., respectiv 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.

Prin Decizia nr. 000/2018 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a decis:

”Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., respectiv 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.”*

Împotriva Deciziei nr. 000/2018 privind soluționarea contestației s-a formulat acțiune la Tribunalul ..., iar prin Sentința civilă nr. 000/2019, instanța

a anulat Decizia nr. 000/2018, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligând-o pe aceasta să soluționeze pe fond contestația formulată de persoana fizică X.

Împotriva Sentinței civile nr. 000/2019, A.N.A.F. a formulat recurs, iar prin Hotărârea nr. 000/2020, definitivă, Curtea de Apel Y a respins recursul declarat de A.N.A.F.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 14.5 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de persoana fizică X pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

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

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2017 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Organele de verificare fiscală nu au luat în calcul niciunul din veniturile obținute din împrumuturi, sau din activitatea sa anterioară anului 2011, care exced perioadei verificate, dar care justifică soldul din venituri anterioare, pentru a face cheltuieli în anii verificați.

Referitor la numerarul din soldul anului 2010 în sumă de 000 lei, contribuabilul susține că această sumă reprezintă exact suma împrumuturilor de la persoanele fizice Z și W, ultimul fiind încheiat în fața notarului și autentificat sub nr. 000/2010.

Persoana fizică contestatară precizează că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare declarația acestuia privind sumele de bani cu care se întorcea din A sau B cu ocazia vizitării familiei acestuia, sub quantumul prevăzut privind obligația declarării numerarului la vamă.

Contestatarul precizează că în toată perioada în care a desfășurat afaceri în C, sumele de bani pentru investiții, de multe ori, le procura de la prietenii din comunitatea din care făcea parte, unele contracte de împrumut au fost încheiate în altă limbă decât cea română, fapt pentru care nu le-a

prezentat în timp ce, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare contractele de împrumut încheiate și autentificate în limba română.

De asemenea, contestatarul precizează că banii de la începutul anului 2011 i-a cheltuit pe tranzacții în anul 2011, iar acesta a declarat că deținea câteva sute de mii de euro în numerar întrucât se împrumuta când avea nevoie și de la membrii familiei sale fără a întocmi înscrisuri cu aceștia, veniturile și cheltuielile familiei sale fiind întotdeauna la comun.

Contestatarul precizează că a fost obișnuit cu operațiunile în numerar și a preferat să ridice numerar din bancă pentru achitarea tranzacțiilor efectuate, operațiuni perfect legale și nerestricționate în nici un fel de lege, până în anul 2015.

Astfel, contestatarul precizează că a întocmit o situație a veniturilor și cheltuielilor, respectiv veniturile din care a efectuat cheltuielile în anul 2010 din care au rămas sume ce au fost utilizate apoi în anul 2011 care trebuie să fie luate în calcul, măcar ca sold anterior.

Contestatarul precizează că, organele de verificare fiscală nu au luat în considerare sumele în numerar obținute din împrumuturi și deținute la începutul anului 2011, cu toate că a declarat că deținea sume în numerar estimate la câteva sute de mii de euro, în seiful de acasă, la începutul perioadei verificate, și pentru argumentare detaliază cu o serie de exemple considerate concludente ale tranzacțiilor desfășurate înainte de perioada verificată și neluate în calcul de organele de verificare fiscală:

- împrumutul angajat prin contractul încheiat în formă autentică sub nr. 000/2010 de 000 euro;

- împrumutul făcut de la persoana fizică D din 2010, încheiat în altă limbă sub semnătură privată, în prezența martorilor E și F, tradus în limba română;

- împrumutul din anul 2010, sub semnătură privată, pentru suma de 000 euro, însoțit de declarația notarială a împrumutătorului privind acordarea și restituirea împrumutului din care a terminat o casă și a împrumutat pe fiul acestuia cu suma de 000 lei pentru efectuarea achizițiilor din anul 2010.

- suma de 000 usd evidențiată în conturi bancare până în anul 2009, din care a folosit suma de 000 usd, iar suma de 000 euro a fost ridicată în numerar din bancă, pentru tranzacții din primăvara anului 2010.

Contestatarul anexează la contestația formulată situația veniturilor și cheltuielilor, începând cu ultimile trei luni, anterioare perioadei verificate și până în luna decembrie 2013.

În ceea ce privește debitele accesorii, în data de 20.11.2017, contestatarul a depus o cerere în completarea contestației administrative împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2017, prin care aduce argumente de

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

fapt și de drept împotriva sumelor stabilite cu titlul de dobanzi și penalități în cadrul deciziei anterior menționate.

Astfel, contestatarul afirmă că nu există nicio dispoziție legală care să stabilească că impozitul pe venit, stabilit conform art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este un impozit pentru care perioada fiscală este anuală, cu atât mai mult cu cât legea prevede că acest tip de impozit se stabilește în urma verificărilor efectuate de către organele fiscale.

Referitor la aplicarea prevederilor art. 175 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 pentru calculul accesoriilor începând cu 01 ianuarie a anului următor contestatarul, afirmă că aceasta este nelegală pentru următoarele motive:

- perioada supusă verificării fiscale a fost 01.01.2011-31.12.2013;
- în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în perioada supusă verificării fiscale, nu există nicio normă corespondentă care să conțină aceleași prevederi ca ale art. 175 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;
- prevederile art. 175 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 au fost introduse în legislația fiscală odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 207/2015, respectiv începând cu 01.01.2016;
- conform prevederilor art. 15 alin. (2) din Constituția României legea dispune numai pentru viitor, drept urmare art. 175 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 nu poate fi aplicat retroactiv;
- impozitul pe venit prevăzut de art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 nu este un impozit pentru care perioada fiscală este anuală, în înțelesul prevederilor art. 175 din Legea nr. 207/2015.

Totodată, persoana fizică contestatară consideră că în Raportul de verificare fiscală și Decizia de impunere au fost calculate obligații fiscale accesorii, fără să existe vreun temei legal în acest sens, invocând în susținerile sale prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile art. 111 din O.G. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală și ale art. 154 și art. 156 din Legea nr. 207 privind noul Cod de procedură fiscală, afirmând că prevederile Codului fiscal nu precizează o scadență/termen de plată a impozitului pe venitul prevăzut de art. 79¹ din Codul fiscal și nu există niciun ordin al Ministerului finanțelor publice care să stabilească scadența acestor creanțe fiscale, motiv pentru care nu există niciun temei legal pentru calcularea accesoriilor.

Față de cele menționate, contestatarul susține că Decizia de impunere și Raportul de verificare care a stat la baza emiterii acesteia sunt afectate de o gravă și evidentă eroare și, în consecință, este nulă parțial, în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii cuprinse în aceasta.

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 000/2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare, organele de verificare fiscală au constatat diferențe semnificative între veniturile estimate a fi realizate în perioada 01.01.2011-31.12.2013 de persoana fizică verificată X calculate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de aceasta, în sensul art. 109¹ alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv că diferență este mai mare de 10% din venitul declarat și totodată mai mare decât valoarea de 50.000 lei, după cum urmează: pentru anul 2011 între venitul estimat calculat pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de persoana fizică sau plătitorul de venit, există o diferență în sumă de 000 lei, pentru anul 2012 există o diferență în sumă de 000 lei, iar pentru anul 2013 o diferență în sumă de 000 lei.

Față de cele de mai sus, fiind îndeplinite prevederile art. 109¹ alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv diferența este mai mare de 10% din venitul declarat și totodată mai mare decât valoarea de 50.000 lei, s-a impus continuarea procedurii de verificare fiscală.

Urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au constatat faptul că acesta a utilizat în perioada verificată, din surse neidentificate, fonduri în numerar mai mari decât cele provenite din surse impozabile și neimpozabile declarate conform legii sau după caz probate cu documente justificative sau din surse neimpozabile identificate, în cuantum de 000 lei, astfel:

- în anul fiscal 2011, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei, urmare realizării unor operațiuni de achiziții bunuri imobile, de creditare a unei persoane fizice, efectuarea de plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate, cheltuieli personale aferente traiului, onorarii notariale și taxe OCPI, cheltuieli cu comisioanele bancare precum și majorarea soldurilor conturilor

bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând venituri din dobânzi, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei;

- în anul fiscal 2012, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei, urmare realizării unor operațiuni de restituire a unui împrumut primit de la o persoană fizică, de creditare a unei persoane fizice, efectuarea de plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate, cheltuieli personale aferente traiului, cheltuieli cu comisioanele bancare precum și majorarea soldurilor conturilor bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din venituri din dobânzi, salarii și recuperarea unui debit, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei;

- în anul fiscal 2013, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei, urmare realizării unor operațiuni de achiziții bunuri imobile, creditarea unei persoane fizice, efectuarea de plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate, cheltuieli personale aferente traiului, onorarii notariale și taxe OCPI și cheltuieli cu comisioanele bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din venituri din dobânzi, salarii precum și încasarea împrumutului primit de la persoana fizică G, încasări din restituirea unor împrumuturi de la persoanele fizice G, H și I 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 vederea determinării numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2011, 2012 și 2013 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 la începutul anului 2011 aproximează că deținea o sumă în numerar, păstrată acasă, în valoare de câteva sute de mii de euro, sumă pe care a deținut-o la începutul fiecărui an, și în 2012 și în 2013. În perioada verificată, acesta a făcut deplasări externe în B și de câteva ori a adus sume de bani cuprinse între 000-000 euro, luate de la familia sa.

În susținerea celor declarate persoana fizică verificată a prezentat două contracte de împrumut încheiate anterior perioadei verificate cu două persoane fizice respectiv Z și W având ca obiect sumele de 000 euro (000 lei) și 000 euro (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 apreciat că, diferența dintre sursa fondurilor și soldul inițial deținut de persoana fizică în numerar la începutul perioadei verificate, reprezintă utilizările de fonduri ale perioadei anterioare celei verificate, respectiv 2001-2010, iar cele câteva sute de mii de euro, conform celor declarate de persoana fizică, întrucât se regăsesc și în soldurile finale ale anilor 2011, 2012 și 2013, aceste sume nu au fost considerate surse pentru utilizările de fonduri fiind neutilizate la data de 31.12.2013, respectiv sfârșitul perioadei supuse verificării situației fiscale personale.

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 2011, 2012 și 2013, 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.

Prin aplicarea cotei legale de impozit pe venit de 16%, conform prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a rezultat un impozit pe venit suplimentar din surse neidentificate de plată, calculat la diferența rezultată între valoarea utilizărilor de fonduri și valoarea surselor de fonduri, astfel:

- 000 lei, pentru anul 2011;
- 000 lei, pentru anul 2012;
- 000 lei, pentru anul 2013.

Totodată, pentru diferența de impozit pe venit, stabilită suplimentar, în sumă totală de 000 lei, organele de verificare fiscală au calculat obligații fiscale accesorii, respectiv 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 persoana fizică contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte Procedurale

1. Referitor la argumentul persoanei fizice verificate privind faptul că nu există nicio dispoziție legală care să stabilească că impozitul pe venit, stabilit conform art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este

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

un impozit pentru care perioada fiscală este anuală, cu atât mai mult cu cât legea prevede că acest tip de impozit se stabilește în urma verificărilor efectuate de către organele fiscale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât perioada supusă verificării este perioada impozabilă definită la art. 44 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.”, iar potrivit art. 79¹ din același act normativ:

”ART. 79¹ 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 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.”

De asemenea, se reține că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora în baza cărora a fost efectuată verificarea fiscală reprezintă temeiuri legale pentru procedura de verificare a situației fiscale personale a persoanei fizice X.

2. Referitor la competența de exercitare a verificării situației fiscale personale și a activităților preliminare acesteia, se reține că organele de verificare fiscală au efectuat verificarea fiscală în baza prevederilor art. 138 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 1 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3695/2015.

De asemenea, Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 393/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare fiscală a persoanelor fizice, în vigoare la data efectuării verificării fiscale, la pct. 4.2. din Anexa 8b reprezentând instrucțiunile de completare și utilizare a formularului *”Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale”*, sunt precizate mențiuni referitoare la înscrierea anului verificat, cuantumului dobânzilor și penalităților de întârziere calculate pentru impozitul pe venit stabilit de organele fiscale pentru persoana fizică care a făcut obiectul verificării fiscale, precum și condițiile ce nu se circumscriu

speței, în care penalitățile de întârziere vor fi comunicate persoanei verificate de către organele de administrare fiscală competente.

Față de prevederile legale menționate anterior, se reține că urmare verificării situației fiscale personale, organele de verificare fiscală stabilesc baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emit decizia de impunere privind impozitul stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale.

Având în vedere că organul de soluționare a contestației nu au reținut în soluționarea cauzei aspectele de ordin procedural, se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de Fond

a. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică datorează obligațiile fiscale în cuantumul stabilit de organele de verificare fiscală aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2013, în condițiile în care pentru o parte din împrumuturile contractate, nici în timpul verificării fiscale, și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, nu a probat sursa fondurilor utilizate, iar pentru o altă parte a acestor împrumuturi argumentele invocate de contestatară, raportate la reținerile din raportul de verificare fiscală, conduc la o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de verificare fiscală.

În fapt, organele de verificare fiscală au constatat, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, că aceasta a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal achiziții de bunuri imobile, împrumuturi acordate unor persoane fizice și restituirea unor împrumuturi primite de la persoane fizice, dar și plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate, cheltuieli personale aferente traiului, onorarii notariale și taxe OCPI, cheltuieli cu comisioanele bancare și majorarea soldurilor conturilor bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din împrumuturi primite de la persoane fizice, încasări din restituirea unor împrumuturi acordate unor persoane fizice, încasări din venituri din dobânzi, salarii, recuperarea unui debit 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 2011, 2012 și 2013, 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.

Din reconstituirea intrărilor și utilizării numerarului, corelat cu informațiile rezultate din analiza operațiunilor financiare reflectate în documentele avute la dispoziție sau obținute de la terți, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică nu a prezentat documente justificative sau alte mijloace de probă din care să rezulte modul în care a dobândit, deținut și utilizat în acest sens 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, 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 2011, 2012 și 2013 pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile Ordinului președintelui A.N.A.F. nr. 3733/2015, 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 de întârziere în sumă de 000 lei.

Prin contestație, persoana fizică X susține că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare sumele în numerar obținute din împrumuturi și deținute la începutul anului 2011, cu toate că a declarat că deținea sume în numerar estimate la câteva sute de mii de euro, în seiful de acasă, la începutul perioadei verificate, prezentând o serie de exemple ale tranzacțiilor desfășurate înainte de perioada verificată și neluate în calcul de organele de verificare fiscală, precum și actul de împrumut din data de 2010, încheiat în altă limbă sub semnătură privată cu persoana fizică D, în prezența unor martori și tradus în limba română.

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.

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

(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. 34, art. 35 și art. 38 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3733/2015 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. 34

Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit se au în vedere următoarele:

- a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;*
- b) documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;*
- c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;*
- d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;*
- e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.*

ART. 35

La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei impozabile, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, exercitându-și dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității.

ART. 38 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:

- a) determinarea valorii utilizărilor de fonduri și a surselor;*
- b) identificarea surselor impozabile și a celor neimpozabile;*
- c) identificarea surselor impozabile declarate și a celor nedeclarete;*
- d) stabilirea venitului suplimentar din surse neidentificate, ca diferență între valoarea utilizărilor de fonduri și valoarea surselor de fonduri;*
- e) aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarete cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.”*

Se reține că, organele de verificare fiscală, la stabilirea stării de fapt fiscale au examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației

fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare.

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

Se reține că venitul suplimentar din surse neidentificate se stabilește ca diferență între valoarea utilizărilor de fonduri și valoarea surselor de fonduri, aplicând tratamentul fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.

Mai mult, conform prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată 01.01.2011-31.12.2013:

"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:

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

În anul **2011** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți pentru achiziții de bunuri imobile în sumă de 000 lei, acordarea unui împrumut persoanei fizice I în sumă de 000

lei, dar și plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate în sumă de 000 lei, cheltuieli personale aferente traiului în sumă de 000 lei, onorarii notariale și taxe OCPI acitate în sumă de 000 lei, cheltuieli cu comisioanele bancare 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 venituri din dobânzi, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei;

În anul **2012** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți pentru restituirea unui împrumut primit de la persoana fizică W în sumă de 000 lei, acordarea unui împrumut persoanei fizice J în sumă de 000 lei, dar și plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate în sumă de 000 lei, cheltuieli personale aferente traiului în sumă de 000 lei, cheltuieli cu comisioanele bancare 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 totală de 000 lei, reprezentând încasări din venituri din dobânzi în sumă de 000 lei, salarii în sumă de 000 lei și recuperarea unui debit în sumă de 000 lei, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de 000 lei;

În anul **2013** persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând în principal plăți pentru achiziția de bunuri imobile în sumă de 000 lei, acordarea unui împrumut persoanei fizice H în sumă de 000 lei, dar și plăți privind impozitele taxele și contribuțiile datorate în sumă de 000 lei, cheltuieli personale aferente traiului în sumă de 000 lei, onorarii notariale și taxe OCPI achitate în sumă de 000 lei și cheltuieli cu comisioanele bancare în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă totală de 000 lei, reprezentând încasări din venituri din dobânzi în sumă de 000 lei, salarii în sumă de 000 lei precum și încasarea împrumutului primit de la persoana fizică G în sumă de 000 lei, încasări din restituirea unor împrumuturi de la persoanele fizice G în sumă de 000 lei, H în sumă de 000 lei și I 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.

Față de contatările organelor de verificare fiscală raportat la argumentele contestatarului, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea soldului inițial la data de 01.01.2011 sumele provenite din următoarele contracte de împrumut:

- împrumutul în sumă de 000 euro în baza contractului din data de 2010, sub semnătură privată, încheiat cu Z;
- împrumutul în sumă de 000 euro angajat prin contractul încheiat în formă autentică sub nr. 000/2010 cu W;
- împrumutul de la persoana fizică D din 2010, încheiat în altă limbă sub semnătură privată, în prezența martorilor E și F, traduse în limba română;
- suma de 000 usd reprezentând moștenire după tatăl decedat în A.

1. În ceea ce privește împrumutul în sumă de 000 euro (000 lei), organul de soluționare a contestației reține că în anul 2010, X, în calitate de împrumutat, a încheiat cu Z, în calitate de împrumutător, contractul de împrumut nr. 000/2010, potrivit căruia, împrumutătorul împrumută, fără dobândă suma de 000 Euro în două tranșe, respectiv 000 Euro și 000 Euro.

Potrivit clauzelor contractuale, împrumutul urmează a fi restituit eşalonat până cel mai târziu în anul 2013.

Tot potrivit clauzelor contractuale, împrumutatul a primit suma de 000 Euro pana la data de 2010, data încheierii contractului.

Prin actul adițional nr. 000/2013 la contractul de împrumut nr. 000/2010, părțile convin ca data restituirii să se prelungească până în anul 2014, iar prin actul adițional nr. 000/2014 părțile convin ca data restituirii să se prelungească până în anul 2014.

La dosarul cauzei, persoana fizică contestatară depune și Declarația autenticată prin Încheiere de autentificare nr.000/2017 la Notar public K, prin care împrumutătorul declară că a primit integral, în numerar și la termen suma împrumutată domnului X.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de verificare fiscală nu au luat în coniderare la stabilirea soldului inițial suma împrumutată de persoana fizică verificată provenită din acest contract întrucât:

- persoana fizică verificată nu a făcut dovada că persoana fizică împrumutătoare Z ar fi deținut surse bănești pentru a împrumuta persoana verificată X.

- din bazele de date A.N.A.F., s-a constatat că persoana fizică Z nu a realizat venituri în anul 2010 care să susțină suma acordată cu titlu de împrumut persoanei fizice verificate X.

Față de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației 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.

Se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: „*Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză*”. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voința încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Astfel, efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative pentru partile contractante.

În conformitate cu dispozițiile art.1166 din Codul Civil, contractul este acordul de voință dintre două sau mai multe persoane, prin dispozițiile art.1240 alin.(1) din același act normativ, se specifică faptul că exprimarea consimțământului de a contracta poate fi exprimată verbal sau în scris, iar în situația în care se optează pentru încheierea unui contract în forma scrisă,

acesta poate fi încheiat, atât sub semnatura privată, cât și în forma autentică, înscrisul făcând dovada între părți până la proba contrară.

Față de aceste prevederi legale, se reține organele de verificare au acceptat contractul de împrumut încheiat între cele două persoane fizice, însă pentru determinarea stării de fapt fiscale au solicitat și alte mijloace de probă, în sensul prevederilor art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

”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.”.

Prin urmare, întrucât persoana fizică împrumutătoare Z nu a făcut dovada că ar fi deținut fonduri suficiente pentru acordarea împrumutului din anul 2010 către persoana fizică contestatară, contractul de împrumut prezentat este lipsit de substanță și nu poate produce efecte juridice.

Cât privește Declarația autenticată prin Încheiere de autentificare nr. 000/2017 la Notar public K, prin care împrumutătorul declară că a primit integral, în numerar și la termen suma împrumutată domnului X, organul de soluționare a contestației reține că așa cum se prevede în conținutul acesteia, împrumutătorul a dat această declarație *”fiindu-i necesară la nevoie”*, și nu poate constitui în niciun fel un mijloc de probă, întrucât aceasta a fost la o dată ulterioară datei presupusei restituiri a împrumutului, respectiv la un interval de 3 și nu poate avea calitatea de chitanță liberatorie în sensul Codului civil, întrucât ea este dată ad hoc, cu un scop anume.

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 în acest caz, 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 împrumutul în sumă de 000 euro (000 lei) aferent contractului de împrumut la stabilirea soldului inițial de numerar și la operațiunile cu numerar efectuate de către persoana fizică X, în perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2011-31.12.2013.

2. În ceea ce privește împrumutul în sumă de 000 euro (000 lei) aferent contractului de împrumut autentificat la notariat sub nr. 000/2010, încheiat între persoana fizică W în calitate de împrumutător și persoana fizică X în calitate de împrumutat, se reține că suma a fost primită integral la data

autentificării contractului, iar scadența restituirii sumei în două sau mai multe tranșe a fost stabilită până în anul 2011.

Totodată, se reține că în perioada anului fiscal 2012, persoana fizică verificată a restituit în numerar persoanei fizice W suma de 000 euro (000 lei), conform Declarației notariale autentificată sub nr. 000 în anul 2012, această declarație având valoare de chitanță liberatorie față de împrumutați, suma restituită reprezentând împrumutul acordat persoanei fizice verificate conform contractului de împrumut autentificat sub nr. 000/2010.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea soldului inițial suma împrumutată de persoana fizică verificată provenită din acest contract fără să facă vreo precizare în acest sens în cuprinsul raportului de verificare fiscală, la pg 13 din Raportul de verificare fiscală fiind menționat acest contract la capitolul "Datorii" fără însă să se menționeze dacă va fi sau nu luat în calcul, însă din rezultatele verificării reiese pe de o parte că împrumutul nu a fost luat în considerare ca sursă inițială, însă restituirea sa în anul 2012 a fost cuprinsă la rubrica "utilizare de fonduri".

Față de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației 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.

Se reține că art.1204 din Codul Civil, prevede condițiile necesare pentru validitatea consimțământului: „*Consimțământul părților trebuie să fie serios, liber și exprimat în cunoștință de cauză*”. Prin consimțământ („cum sentire”) se înțelege însuși acordul de voință al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voința părților trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare voința încorporată în contract cât și unirea lor, realizarea acordului de voință și, bineînțeles, momentul în care voințele se unesc (momentul formării contractului) întrucât din acest moment încep să producă efectele juridice avute în vedere de părți. Forma de exprimare a voinței la încheierea contractului se analizează în strânsă

legătură cu condițiile de formă ale acestuia, ținându-se seama că în dreptul nostru funcționează regula consensualității potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voință al părților.

Totodată, se reține că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, *“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, coroborat cu cele ale art.1272 din același act normativ *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Astfel, efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative pentru partile contractante.

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

Având în vedere constările organelor de verificare fiscală în cauză, se reține că, pe de o parte organul de soluționare nu poate face abstracție de împrumutul autenticat la notariat sub nr. 000/2010 în sumă de 000 euro (000 lei), iar pe de altă parte declarația pe propria răspundere a împrumutătorului autenticată la Notar Public L în anul 2012, prin care acesta declară că a primit integral suma împrumutată lui X, are valoare de chitanță liberatorie în sensul Codului civil, aceasta fiind dată în termenul prevăzut în contract pentru restituirea împrumutului (2012), și cu precizarea expresă că *“Dau prezenta declarație confirmativă care are valoare de chitanță liberatorie față de împrumutați și valoare juridică față de orice persoane, fiind necesară la autoritățile competente”*.

Referitor la precizările organului de verificare fiscală din adresa nr. 000/2020, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 000/2020, potrivit cărora: *“În Nota explicativă din data de*

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

25.07.2016, pe care o anexăm, cu privire la numerarul deținut la începutul și la sfârșitul fiecărui an din perioada verificată (2011,2012,2013), precum și modalitatea de păstrare a acestor sume, persoana fizică verificată X a precizat că "la începutul anului 2011 aproximez că dețineam o sumă în numerar în valoare de câteva sute de mii de euro, sumă pe care am deținut-o la începutul fiecărui an și în 2012 și în 2013. Menționez în ceea ce privește păstrarea lor că erau păstrați acasă în șifonier, domiciliul meu fiind prevăzut cu sisteme de alarmare, camere de luat vederi", întrucât, referitor la sumele în numerar declarate că fiind deținute la 01.01.2011 aceasta a mai declarat și că nu au fost utilizate în perioada verificată 2011-2013, în mod corect organul fiscal nu a reținut suma precizată în contractul de împrumut autentificat la notariat sub nr. 000/2010, încheiat între persoana fizică W, în calitate de împrumutător și persoana fizică X ca fiind o sursă pentru sumele de bani cheltuite/utilizate în perioada de referință", acestea nu pot fi reținute de organul de soluționare a contestațiilor întrucât tot organele de verificare fiscală au luat în considerare la utilizarea fondului restituirea aceluiași împrumut în anul 2012, ceea ce vine în contradicție cu neluarea în considerare a împrumutului acordat.

Având în vedere cele prezentate, precum și pentru faptul că organele de verificare fiscală nu au făcut nici o precizare în cuprinsul raportului de verificare fiscală care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat cu privire la acest contract de împrumut, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile efectuate de contestatar trebuie analizate prin prisma contractului de împrumut autentificat la notariat sub nr. 000/2010 și a Declarației din 2012 care are valoare de chitanță liberatorie, dar și prin raportare la faptul că restituirea acestui împrumut în anul 2012 a fost recunoscută ca utilizare de fonduri în anul 2012.

3. Cu privire la "Actul de împrumut" încheiat în data de 2010 între persoana fizică X, în calitate de împrumutat și D, în calitate de împrumutător, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Persoana fizică a prezentat acest contract cu ocazia formulării contestației, precizând în cuprinsul contestației că "Unele din aceste contracte de împrumut au fost încheiate în altă limbă decât cea română, tocmai de aceea nu le-am prezentat". Organul de soluționare a contestației nu poate reține acest argument al contestatarii, având în vedere pe de o parte prevederile art. 8 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

"(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) *Dacă la organul fiscal se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organul fiscal solicită ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați de Ministerul Justiției, în condițiile legii.*”, iar pe de altă parte că persoana fizică nu a depus astfel de contracte pe parcursul verificării fiscale și nici solicitări către organele de verificare fiscală prin care să-i acorde termen pentru traducerea unor astfel de documente.

Cât privește contractul depus cu ocazia contestației, organul de soluționare reține că acesta a fost redactat în altă limbă, dar a fost tradus de traducător autorizat O. Din traducerea contractului de împrumut, reiese că acest contract are mai mult valoare de declarație, întrucât persoana fizică contestatară declară că a împrumutat de la D, suma de 000 Euro și nu deține nici un act de garanție pentru suma împrumutată, însă dacă nu va restitui suma în termen de un an de la data acordării împrumutului.

De asemenea, împrumutătorul declară că a primit suma în C în data de 2010, în prezența a doi martori, respectiv F și E.

Față de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține că așa cum am arătat și la pctele 1 și 3, cap. III din prezenta decizie, în conformitate cu dispozițiile art.1166 din Codul Civil, contractul este acordul de vointa dintre doua sau mai multe persoane, iar art.1240 alin.(1) din același act normativ, exprimarea consimțământului de a contracta poate fi exprimată verbal sau în scris, iar în situația în care se optează pentru încheierea unui contract în forma scrisă, acesta poate fi încheiat, atât sub semnătura privată, cât și în forma autentică, înscrisul făcând dovada între părți până la proba contrară, **însă** din analiza contractului depus la dosarul cauzei reiese că:

- atât împrumutătorul, cât și martorii nu au trecut de datele privind domiciliul la data încheierii contractului, având în vedere că în contract se precizează că suma a fost primită în Y;

- deși se precizează că împrumutătorul poate pune sechestru asupra proprietăților sau bunurilor aparținând împrumutatului din A, în cazul în care restituirea nu se va face în termen de un an de la data acordării împrumutului, fără a fi anexat la contract nicio referire la lista cu bunurile respective;

- deși data restituirii împrumutului se încadrează în termenul sus-pus verificării fiscale, persoana fizică nu a făcut dovada și nici măcar nu a amintit de faptul că împrumutul a fost restituit sau, după caz, i-au fost sechestrate bunuri din A;

- prin Declarația de patrimoniu și de venituri nr. A_VEF 000/2016 depusă de persoana fizică verificată X, acesta nu a declarat bunuri în proprietate aflate în străinătate, respectiv A.

Având în vedere toate aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține că, cel puțin din punct de vedere formal contractul prezentat de persoana fizică nu este un contract valabil, fapt pentru care nu poate produce efecte juridice.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică X nu a prezentat în susținere nici un alt mijloc de probă care, coroborat cu contractul depus să conducă la concluzia că împrumutul a fost acordat și restituit efectiv, că persoana împrumutătoare deținea sume de bani care să acopere presupusul contract de împrumut.

Raportat la toate cele prezentate, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale împrumutul în sumă de 000 Euro acordat de D.

4. Referitor la argumentul persoanei fizice verificate privind tranzacțiile neluate în calcul de organele de verificare fiscală, respectiv suma de 000 usd evidențiată în conturi bancare până în anul 2009, din care a folosit suma de 000 usd, iar suma de 000 euro a fost ridicată în numerar din bancă, pentru tranzacții din primăvara anului 2010, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit Declarației de patrimoniu și de venituri și rectificativa la aceasta, persoana fizică verificată a declarat că deținea la data de 01.01.2011, în străinătate la M, suma de 000 USD, pentru contul curent în USD, sumă ce provine din moștenire după tatăl decedat în A în anul 2006, iar organele de verificare fiscală au constatat pentru justificarea soldului deținut la data de 01.01.2011 că persoana fizică verificată a depus extrase de cont, după cum urmează:

- extras de cont emis în anul 2015 cu tranzacții derulate în perioada 2008-2010, privind contul deschis la banca N Sucursala C în moneda USD, extras de cont care prezenta la sfârșitul anului 2010 un sold final de 000 USD;

- extras de cont emis în anul 2015, privind contul deschis la banca N Sucursala C în moneda euro, extras de cont care prezenta la sfârșitul anului 2009 un sold final de 0 euro.

Astfel, se reține că tranzacțiile derulate prin conturile menționate mai sus s-au desfășurat înaintea perioadei supusă verificării situației fiscale personale, motiv pentru care organele de verificare fiscală au preluat la secțiunea conturi bancare soldurile inițiale deținute de persoana fizică X la data de 01.01.2011.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică contestatară nu a depus nici un alt document din care să reiasă moștenirea provenită de la tatăl său decedat, fapt pentru care în mod corect organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale a acestor presupuse sume primite drept moștenire.

5. Referitor la argumentul persoanei fizice verificate potrivit căruia organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea numerarului declarația acestuia privind sumele de bani cu care se întorcea din A sau B cu ocazia vizitării familiei acestuia, sub cuantumul privind obligația declarării numerarului la vamă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât persoana fizică verificată nu a precizat pe parcursul verificării situației fiscale personale și nici cu ocazia formulării contestației, numărul exact și datele aferente ieșirilor/intrărilor din și în țară efectuate, valuta și sumele exacte provenite de la familia sa din B și introduse în țară.

Mai mult, prin Nota explicativă din anul 2016 persoana fizică verificată a declarat că în perioada 2011-2013 a efectuat aceste deplasări succesive în afara țării, fără precizarea expresă a perioadei și a cuantumului sumelor și nici nu a depus documente în baza cărora să demonstreze cine i-a acordat sumele de bani, când au fost acordate, perioada acordării, și dacă persoanele care i-au acordat aceste sume aveau posibilitatea oferirii unor astfel de sume.

Simplele afirmații, fără a fi coroborate cu documente nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a acuzei.

Având în vedere cele prezentate, se reține că:

- pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei**, se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin. (4) al aceluiași articol și cu pct. 11.4 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 și **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, urmând ca organele de verificare fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să refacă pentru aceeași perioadă situația fiscală a persoanei fizice în conformitate cu prevederile legale incidente în cauză și cu reținerile de la partea a III-a – Aspecte de fond, pct. 2 din prezenta decizie privind contractul de împrumut

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

Încheiat cu persoana fizică W și să emită un nou act administrativ fiscal, după caz.

- pentru impozitul pe venit în sumă de **000 lei** se va face aplicarea 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, și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice în ceea ce privește reținerile de la partea a III-a – Aspecte de fond, pct. 1 și pct. 3-5 din prezenta decizie.

b. Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, organul de soluționare a contestației reține că acestea sunt aferente debitului principal în cuantum de 000 lei reprezentând impozit pe venit iar potrivit unui consacrat principiu de drept accesoriile urmează soarta principalului.

Organul de soluționare reține că în ceea ce privește debitele accesorii, în data de 20.11.2017, contestatarul a depus o cerere în completarea contestației administrative împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2017, prin care aduce argumente de fapt și de drept împotriva sumelor stabilite cu titlul de dobânzi și penalități în cadrul deciziei anterior menționate, susținând următoarele:

"În ceea ce privește aplicarea prevederilor art. 175 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 pentru calculul accesoriilor începând cu 01 ianuarie a anului următor contestatarul, afirmă că aceasta este nelegală pentru următoarele motive:

- perioada supusă verificării fiscale a fost 01.01.2011-31.12.2013;
- în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în perioada supusă verificării fiscale, nu există nicio normă corespondentă care să conțină aceleași prevederi ca ale art. 175 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- prevederile art. 175 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 au fost introduse în legislația fiscală odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 207/2015, respectiv începând cu 01.01.2016;

- conform prevederilor art. 15 alin. (2) din Constituția României legea dispune numai pentru viitor, drept urmare art. 175 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 nu poate fi aplicat retroactiv;

- impozitul pe venit prevăzut de art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 nu este un impozit pentru care perioada fiscală este anuală, în înțelesul prevederilor art. 175 din Legea nr. 207/2015.

Totodată, persoana fizică contestatară consideră că în Raportul de verificare fiscală și Decizia de impunere au fost calculate obligații fiscale accesorii, fără să existe vreun temei legal în acest sens, invocând în susținerile sale prevederile art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și prevederile art. 111 din O.G. 92/2003 privind vechiul Cod de procedură fiscală și ale art. 154 și art. 156 din Legea nr. 207 privind noul Cod de procedură fiscală, afirmând că prevederile Codului fiscal nu precizează o scadență/termen de plată a impozitului pe venitul prevăzut de art. 79¹ din Codul fiscal și nu există niciun ordin al Ministerului finanțelor publice care să stabilească scadența acestor creanțe fiscale, motiv pentru care nu există niciun temei legal pentru calcularea accesoriilor.

Față de cele menționate, contestatarul susține că Decizia de impunere și Raportul de verificare care a stat la baza emiterii acesteia sunt afectate de o gravă și evidentă eroare și, în consecință, este nulă parțial, în ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii cuprinse în aceasta.”

Organul de soluționare a contestației nu reține în soluționarea favorabilă a contestației susținerile persoanei fizice contestatare, întrucât:

Art. 173 - 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile din data de 01.01.2016 reglementează calculul dobânzilor și penalităților de întârziere neachitate la scadență de către contribuabili.

În perioada 01.01.2011-31.12.2015, aceste articole își au corespondent în art. 119, art. 120 și art. 120¹ alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, accesoriile au fost calculate în baza prevederilor art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (6) lit. b) și art. 120¹ alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120 Dobânzi

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

În perioada 01.01.2016-23.08.2017 prevederile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 175 alin. (1) lit. b) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 175 Dobânzi în cazul impozitelor administrate de organul fiscal central pentru care perioada fiscală este anuală

(1) Pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale reprezentând impozite pentru care perioada fiscală este anuală, se datorează dobânzi după cum urmează:

b) pentru sumele neachitate în anul de impunere potrivit lit. a), dobânzile se calculează începând cu prima zi a anului fiscal următor până la data stingerii acestora, inclusiv;

ART. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Totodată, penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Cât privește nulitatea parțială a actului administrativ fiscal contestat în ceea ce privește obligațiile accesorii motivat de faptul că acesta este rezultatul aplicării retroactive a actelor normative invocate de organele de verificare fiscală, se reține că persoana fizică este în eroare atunci când susține că organele de verificare fiscală au aplicat retroactiv prevederi legale pentru calculul de accesorii, întrucât în mod corect organele de verificare fiscală au aplicat prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, prevederi în vigoare până la data de 31.12.2015 și ulterior pe cele ale Legii nr. 207/2015, nefiind în situația aplicării retroactive a unui act normativ.

De asemenea, se reține că în mod corect organul de verificare fiscală a calculat dobânzile și penalitățile aferente sumelor stabilite de organul de verificare fiscală și nedeclarate de persoana fizică X, începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor celui de impunere, având în vedere că așa cum am arătat anterior perioada supusă verificării este perioada impozabilă definită la art. 44 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei supuse verificării, respectiv: „*Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.*”, iar potrivit art. 79¹ din același act normativ:

”ART. 79¹ 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 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.”

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe venit analizat, se reține că potrivit principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, acestea urmează soarta principalului și ca o consecință:

- se va **desființa parțial** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.

000/2017, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, pentru 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 stabilit suplimentar în sumă de **000 lei**, urmând ca organele de verificare fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să recalculeze cuantumul acestora pentru aceeași perioadă în **conformitate cu prevederile legale incidente în cauză și cu reținerile din prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, după caz.**

- se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică împotriva Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice pentru accesoriile în sumă de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei aferente impozitul pe venit în sumă de **000 lei**

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

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice 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.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2017, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, 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, urmând ca organele de verificare fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL,