



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Directia Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



romania2019.eu
Președinția României la Consiliul Uniunii Europene

Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel. : 021/ 319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. / 06.2019

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 000/2018

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 000/2018, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 000/2018 asupra contestației formulată de persoana fizică **X**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, având ca obiect suma de 0 lei, reprezentând:

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

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr. A_VEF 000/2018, contestate, potrivit semnăturii de pe adresa de înaintare a actului administrativ fiscal nr 000/2018, aflată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind transmisă către Direcția Generală Control Persoane Fizice, în data de pe ștampila registraturii generale A.N.A.F. aplicată pe originalul contestației.

De asemenea, în temeiul art.276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatarul a solicitat susținerea orală a contestației, procedură la care

contestatarul s-a prezentat în data de 01.2019, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal privind susținerea procedurii orale a persoanei fizice X împotriva Deciziei nr. A_VEF 000/2018.

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

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit în cadrul verificărilor fiscale la persoane fizice nr.A_VEF_000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF_000/2018, de către Direcția de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru următoarele considerente:

Persoana fizică X afirmă că organul fiscal a încălcat principiul neretroactivității legii, aplicând unei proceduri care a început în 2016, dispozițiile Ordonanței nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală ce a intrat în vigoare la data de 03.09.2017.

În acest sens, contestatarul considera ca durata verificării fiscale personale a depășit termenul prevăzut de art. 140 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, respectiv 6 luni iar potrivit alin. (7) al aceluiași articol, în aceste 6 luni nu intră perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal central pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate.

Contestatarul susține că data începerii verificării fiscale, astfel cum a fost comunicată prin Avizul de verificare fiscală nr. 000/2016 a fost data de 21.11.2016 și nu 20.12.2016, așa cum în mod eronat a precizat organul fiscal, la punctul 8, pagina nr. 4 din raportul de verificare fiscală.

Totodată, persoana fizică X consideră eronat calculul termenelelor excluse de organele de verificare fiscală din perioada de verificare pentru următoarele motive:

a) 79 de zile aferente termenului de prezentare a Declarației de patrimoniu și venituri, între data de 21.11.2016 (data începerii verificării fiscale) și data depunerii declarației de venituri sunt un număr de 72 zile și nu 79 rezultând o diferență de 7 zile;

b) 20 de zile pentru răspunsul la Nota explicativă înregistrată la ANAF- Registratura Generală sub nr. 000/2017, cuprinse, conform susținerilor organului de control între 20.12.2016 și 10.01.2017, or această perioadă se suprapune cu perioada menționată la lit a) de mai sus și nu poate fi scăzută din perioada de verificare;

c) 23 de zile pentru răspunsul la Nota explicativă înregistrată la ANAF- Registratura Generală sub nr. 000/2017, stabilite de organul fiscal de la data la care a fost emisă adresa A_VEF 000/2017 până la data depunerii răspunsului. Or, termenele care nu sunt incluse în perioada de control sunt termenele *“stabilite de organul fiscal central pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor” nu și perioadele necesare organului de verificare să gestioneze dosarele, respectiv să întocmească și să transmită solicitări persoanei vizate, astfel încât perioada care nu face parte din perioada de verificare este cea cuprinsă între data recepționării solicitării de către subsemnatul (conform ștampilei poștale aplicate pe plicul transmis de organul de verificare), în situația dată între 04.05.2017 și data depunerii răspunsului, , rezultând un număr de **14 zile și nu 23 de zile așa cum au fost calculate de organele de verificare fiscală.***

d) 19 zile pentru răspunsul la Nota explicativă înregistrată la ANAF- Registratura Generală sub nr. 000/2017;

Pe aceleași considerente ca la lit c) de mai sus, perioada ce trebuie exclusă din perioada de verificare este de 14 zile și nu de 19 zile.

e) 20 de zile pentru răspunsul înregistrat la ANAF- Registratura Generală sub nr. 000/2017, or această perioadă vizează informațiile solicitate de ANAF de la un terț și contestatarul nu are informații exacte pentru a putea infirma susținerile organului de verificare;

f. 24 de zile pentru răspunsul la Nota explicativă nr. A_VEF 000/2017 pentru care răspunsul a fost înregistrat la ANAF- Registratura Generală sub nr. 000/2017;

Or, adresa organului de verificare fiscală a fost primită în data de 25.08.2017 (conform ștampilei poștale aplicate pe plicul transmis de organul de verificare) astfel încât numărul zilelor care nu fac parte din perioada de verificare sunt de 19 zile, nu 24 zile.

g) 12 de zile pentru răspunsul înregistrat la ANAF - Registratura Generală sub nr. 000/2017 transmis către A în data de 09.2017, or, această perioadă vizează informațiile solicitate de ANAF de la un terț și contestatarul nu are informații exacte pentru a putea infirma susținerile organului de verificare, dar raportat la calcul pe zile libere sunt 11 zile excluse, nu 12 zile.

h) 44 de zile pentru răspunsul trimis de către B și înregistrat la DGCVPF sub nr. A_VEF 000/2017 iar în această situație o perioadă de 11 zile se suprapune cu perioada descrisă la lit g), astfel se dublează perioada exclusă.

Calculat pe zile libere perioada cuprinde 43 de zile din care eliminăm zilele suprapuse cu cele avute în vedere la lit g) rezultând o perioadă de 22 zile, nu 44 zile.

i) 35 de zile pentru răspunsul la Nota explicativă înregistrat la ANAF-Registratura Generală sub nr. 000/2017, or solicitarea ANAF a fost primită de contestatar în data de 04.12.2017 (conform ștampilei poștale aplicate pe plicul transmis de organul de verificare) deci perioada exclusă este de 22 zile, nu de 35 zile.

j) 22 de zile pentru răspunsul la Nota explicativă înregistrat la DGCVPF sub nr. A_VEF 000/2018, solicitarea organului de verificare fiscală viza documente și informații puse deja la dispoziția instituției, astfel încât această solicitare este total nejustificată și termenul alocat acestui răspuns nu poate fi exclus din perioada de verificare.

k) 152 de zile pentru răspunsul înregistrat la DGCVPF sub nr. A_VEF 000/2018, or acest termen a fost greșit stabilit de organele de verificare, având în vedere faptul că în cadrul întâlnirii din data de 05.2018, contestatarului i s-a pus în vedere să depună alte documente până în data de 30.05.2018 (conform minutei încheiate de organul de verificare), termenul fiind de 25 de zile. Verificarea fiscală a fost suspendată pe perioada 11.07.2018-12.09.2018, deci o perioadă de 62 de zile.

Astfel, însumând cele 2 perioade rezultă o perioadă de 87 de zile și nu 152 de zile.

Prin urmare, procedura de verificare a durat 710 zile, din care nu se iau în calcul duratei verificării un număr de 290 de zile și nu 450 de zile, cum în mod eronat susține organul fiscal, durata efectivă a verificărilor fiscale fiind de 420 de zile, fapt care dovedește depășirea termenului de 6 luni prevăzut de dispozițiile legale.

Totodată, contestatarul susține că organele de verificare au încălcat prevederile art. 138 alin. (5) din Codul de Procedură Fiscală, acesta nefiind notificat cu privire la faptul că face obiectul unei verificări prealabile documentare.

Persoana fizică X susține că nu s-au luat în calcul toate elementele de probă, la stabilirea impozitului pe venit suplimentar aferent anilor 2011-2012, încălcându-se dreptul la apărare.

Contestatarul invocă prevederile art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Proceură Fiscală ce reglementează nulitatea actului administrativ fiscal atunci când acesta este afectat de o gravă și evidentă eroare, în sensul că, cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

De asemenea, art. 33 din Ordinul nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, art. 55 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu privire la mijloacele de plată precum și art. 12 alin. (4) din Constituția României conform căruia, buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.

În acest sens, contestatarul susține că a pus la dispoziția organului fiscal documente care atestă atât sursa banilor (împrumuturi) rezultați ca diferență dintre fondurile utilizate și sursele identificate cât și faptul că aceștia proveneau din surse nesupuse impozitului pe venit, iar organele de verificare fiscală nu le-au luat în considerare și au apreciat că suma de 0 lei pentru anul 2011, respectiv suma de 0 lei pentru anul 2012 reprezintă baza impozabilă ajustată pentru calculul impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Persoana fizică X susține că, organul fiscal a aplicat greșit dispozițiile art. 138 alin. (9) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 1 alin. (2) lit. a) din Ordinul nr. 3733/2015 și cu art. 37 alin. (2) lit. a) din același act normativ considerând fără a face proba contrară, că diferența dintre cheltuielile efectuate de subsemnatul în perioada 2011-2012 și veniturile realizate în aceeași perioadă reprezintă venit impozabil nedeclarat, or cheltuielile din anii 2011 și 2012 nu se pot raporta doar la veniturile realizate în acești ani, ci trebuie să se raporteze la toate disponibilitățile bănești pe care acesta le-a avut sau le putea avea în acești ani, astfel cum reiese de fapt din înscrisurile prezentate.

Astfel, este contrar oricărui principiu de drept ca analiza veniturilor impozabile, în cazul unei persoane fizice, să se facă prin ignorarea efectivă a situației financiare anterioare precum și a dovezilor prezentate, venituri considerate de organele de verificare fiscală suplimentare din surse neidentificate, fiind de natura împrumuturilor, după cum urmează:

Numerarul disponibil la purtător la începutul perioadei verificate 01.01.2011, în cuantum de 0 EUR, provin din împrumuturile contractate înainte de anul 2011, respectiv:

1. împrumutul acordat de către B în baza Pactului de opțiune pentru cumpărare de acțiuni cu clauză de împrumut, încheiat în anul 2008, în valoare de 0 EUR;
2. împrumutul acordat de către A în baza Pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 13.03.2008, în valoare de 0 EUR;
3. împrumutul acordat de A în baza Pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008 în valoare de 0 EUR, dintre care 0 EUR au fost acordați subsemnatului anterior anului 2011;
4. împrumut acordat de către C în valoare de 0 EUR acordați în anul 2010.

Numerarul detinut în anii 2011 și 2012 declarat atât în Declarația de patrimoniu cât și în Notele explicative ulterioare solicitate de către echipa de verificare, provine din următoarele împrumuturi:

1. împrumutul acordat de către B în baza Pactului de opțiune pentru cumpărare de acțiuni cu clauză de împrumut încheiat în anul 2011, în valoare de 0 EUR;
2. împrumutul acordat de A în baza Pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008 în valoare de 0 EUR;
3. împrumutul acordat de către D (cetățean din K) în baza contractului de împrumut încheiat în anul 2012, în valoare de 0 EUR;
4. împrumuturile acordate de către E (cetățean E) în baza Pactelor de opțiune pentru cumpărare de acțiuni cu clauză de împrumut încheiate în anul 2012, în valoare totală de 0 CHF;
5. împrumutul acordat de către F (cetățean C) în valoare de 0 USD.

1. În ceea ce privește împrumuturile acordate de către B în temeiul Pactelor de opțiune încheiate în anii 2008, respectiv 2011 contestatorul precizează ca:

Primul pact de opțiune cu clauză de împrumut s-a încheiat în data de 03.03.2008 și a avut ca obiect avansarea sumei de 0 eur de la B către X și garantarea împrumutului cu existența unui pact de preferință în favoarea Creditorului.

La rândul său B deținea banii ce au făcut obiectul împrumutului dintr-o tranzacție imobiliara, respectiv dintr-un contract de vânzare-cumpărare terenuri autentificat cu nr.000/25.02.2008 în valoare totala de 0 EUR, din care suma de 0 EUR a fost încasată în numerar, iar diferența de 0 eur prin bancă.

Contravaloarea acestui împrumut a fost restituită în 16.12.2013 (0 eur) și în 27.06.2014 (0 euro).

Al doilea Pact de opțiune încheiat în data de 18.01.2011 a avut ca obiect împrumutul sumei de 0 de euro de la B, ce deținea suma respectivă tot dintr-un împrumut de la persoana fizică H și care a fost restituit în anul 2015.

În susținerea cauzei, contestatarul a prezentat :

- pactele de opțiune cu clauză de împrumut semnate cu B și chitanțele de restituire, contract vânzare - cumpărare terenuri autentificat cu nr. 000/25.02.2008 semnat între B/ H și Y SRL din care reiese că a primit 0 EUR în numerar;
- copii de pe extrasele bancare din care reies ridicările de numerar în perioada 2013-2015 din care a achitat împrumuturile către dl. B;
- declarație notarială a lui B pentru confirmarea restituirii împrumuturilor autentificată cu nr. 000/26.07.2018 de către Societatea Profesională Notarială;
- contract de împrumut semnat între B și H;
- chitanța de achitare a acestuia, contract vânzare-cumpărare autentificat cu nr. 000/28.08.2006, extrase bancare ale persoanei fizice G de ridicare numerar perioada 2006-2007.

Totodata, persoana fizică X susține că, dacă ar fi existat obligația ca tranzacțiile să se deruleze prin intermediul băncii, sancțiunea nu ar fi fost în niciun caz acordarea unei prezumții că respectivele sume de bani reprezintă venit nedeclarat supus impozitării, ci, astfel cum prevede actuala reglementare, în art. 10 coroborat cu art. 12 din Legea nr. 70/2015 pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar și pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/2002 privind introducerea sistemelor moderne de plată, sancțiunea ar fi constat în plata unei amenzi contravenționale.

Restituirea sumelor de bani s-a făcut cu respectarea dispozițiilor art. 1488 și 1503 din Codul civil, prin efectuarea plății în numerar nefiind încălcată nicio dispoziție legală.

Sumele de bani au fost ținute în casete de valori la bănci și în seifuri care existau la sediul societății Z SRL (societate care era și beneficiara indirectă a împrumuturilor), aspect confirmat prin declarația persoanei fizice J care, în calitate de împuternicit al contestatarului, a avut acces la casetele de valori deținute.

Aceste măsuri de păstrare au fost cele mai sigure pentru a beneficia ori-când de capital, dat fiind criza economică prin care trecea România la nivelul anilor 2009-2010.

Contestatarul invocă Decizia Înaltei Curți de Casație și justiție nr. 000/27.11.2014 ce a statuat faptul că remiterea voluntară a titlului original al creanței de către creditor debitorului său, în conformitate cu dispozițiile art. 1138 din vechiul Cod civil, stabilește în favoarea debitorului o prezumție legală de eliberare de datorie *juris etjure*, care nu poate fi combătută prin proba contrară, legea prezumând în mod absolut că acesta fie a fost plătit, fie a avut loc o remitere de datorie, în ambele cazuri operând liberarea debitorului, indiferent de cauza liberării și dispozițiile art. 270 din Codul de procedură civilă, ce prevede că înscrisul autentic face deplină dovadă, față de orice persoană, până la declararea sa ca fals, cu privire la constatările făcute personal de către cel care a autentificat înscrisul, în condițiile legii.

Mai mult, susține că dreptul de apreciere al organului fiscal ar trebui exercitat prin respectarea dispozițiilor legale, nefiind admisibil contestarea unei probe sau excluderea acesteia altfel decât prin modalitățile prevăzute de lege.

2. În ceea ce privește împrumutul în valoare de 0 euro de la A, contestatarul susține că a fost acordat în anul 2008, în baza pactului de opțiune cu clauză de împrumut semnat cu A, fiind acordat în mai multe tranșe, astfel:

- 0 euro la data semnării Pactului de opțiune, respectiv 13.03.2008, în numerar, suma provenită dintr-un împrumut de la domnul K, contract din data de 01.10.2007, bani pe care acesta din urmă la rândul său i-a obținut din vânzarea unui teren;

- 0 eur, suma provenită din veniturile salariale ale lui A la data de 15.01.2010;

- 0 euro, suma provenită dintr-un împrumut acordat de către L și M la data de 15.01.2010, bani pe care aceștia din urmă i-au obținut din vânzarea unui teren, conform contractului de vânzare cumpărare încheiat în data de 07.08.2006.

Acest împrumut a fost restituit în anul 2015.

În ceea ce privește împrumutul acordat de către A în baza Pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008 în valoare de 0 EUR, sumele au fost acordate în numerar, în tranșe:

- prima tranșă în suma de 0 EUR în data de 04.08.2009 provenea dintr-un împrumut contractat de la K cu care era partener de afaceri și care a avut la dispoziție numerar pentru acordarea împrumutului din distribuțiile de dividende din cadrul firmei W SRL;

- a doua tranșă în suma de 0 EUR în data de 27.01.2010, provenea tot dintr-un împrumut contractat de la K care la randul sau dispunea de numerar din dividendele obținute în cadrul firmei W SRL.

- a treia tranșă în suma de 0 euro, în data de 10.04.2012, provine din 2 contracte de vânzare bunuri imobile în sumă de 0 EUR respectiv 0 EUR și din vânzarea unui autoturism pentru prețul de 0 EUR.

- a patra tranșă, în sumă de 0 EUR a fost primită în data de 31.08.2012, iar banii provin dintr-un contract de agent, respectiv suma de 0 euro semnat de A cu V INC care s-a încasat cu ordin de plată și dintr-un contract vânzare autentificat cu nr.000/18.05.2012, suma de 0 EUR, încasat integral în numerar.

Dat fiind faptul că la împlinirea termenului până la care A trebuia să-și exprime opțiunea, acesta a renunțat la aceasta, în 24 noiembrie 2015, contestatarul restituindu-i împrumutul din sumele ridicate în numerar din bancă, ca urmare a încasării de dividende, venituri din chirii și contracte de suprafață precum și din restituirile de împrumuturi de la societățile în care este asociat.

Urmare a acestei restituirii, contestatarul a primit de la împrumutător declarația de încasare a sumei de 0 EUR, declarație care dovedește pe de o parte realitatea împrumutului și, pe de altă parte, faptul că suma ce a format obiectul acestuia a fost restituită în integralitate.

3. În ceea ce privește împrumutul de la C în valoare de 0 euro, contestatarul susține ca a fost acordat conform contractului din data de 01.12.2010, fondurile persoanei fizice C provenind dintr-un împrumut bancar (circa 0 eur) acordat de către banca în data de 25.01.2006 și din încasări de cecuri reprezentând salarii precum și din alte încasări.

De asemenea contestatarul susține că împrumutul a fost restituit în data de 15.12.2015, în numerar, iar atât acordarea împrumutului cât și restituirea acestuia sunt dovedite și prin declarația notarială autentificată sub nr.000/23.08.2018.

4. În ceea ce privește împrumutul în valoare de 0 EUR de la D (cetățean din K), contestatarul susține ca în baza Contractului de împrumut încheiat în data de 11.07.2012, i-a fost acordată suma integrală de 0 EUR fiind primită în numerar în România și restituită în 11 ianuarie 2016 tot în numerar.

5. În ceea ce privește împrumuturile acordate de către E (cetățean E), în valoare totală de 0 CHF, contestatarul susține că suma s-a încasat în numerar, după cum urmează:

- conform pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 10.08.2012 suma de 0 CHF;
- conform pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 20.09.2012 suma de 0 CHF;
- conform pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de în 19.10.2012 suma de 0 CHF, iar banii acestuia provin din salarii și economii, (lucrează de foarte mulți ani în E în domeniul IT).

Având în vedere faptul că până la data de 31.12.2014, E nu și-a exprimat opțiunea pentru cumpărarea unui pachet de acțiuni, s-au restituit sumele împrumutate, astfel: în data de 09.12.2015 - 0 CHF, în data de 15.12.2015-0 CHF și în data de 18.12.2015-0 CHF.

6. În ceea ce privește împrumutul acordat de către F (cetățean C) în valoare de 0 USD, contestatarul menționează că, a fost încheiat contract în data de 15.07.2012 (care este și data primirii împrumutului), acest împrumut având rolul de a-i completa resursele personale pentru achiziția de bunuri imobile.

Banii au fost aduși de F și de către membrii ai familiei sale din C în mai multe tranșe, mai mici de 0 USD, formând astfel un fond de economii, (din anul 2000 și până în 15.07.2012), fiind păstrați în numerar la adresa de domiciliu a mamei sale.

În anul 2016, acest împrumut a fost restituit.

Având în vedere totalitatea argumentelor de fapt și de drept reținute în raportul de verificare de organul fiscal, contestatarul precizează că:

- a prezentat contractele de împrumut care confirmă părțile contractante, declarațiile-chitanță care confirmă stingerea datoriilor, declarațiile părților și dovada existenței fondurilor necesare achitării împrumuturilor;

- dovada conservării acestor sume de bani o reprezintă faptul că s-au depozitat în casetele de valori de la bănci și în seiful de la societate, în acest sens prezentând: contracte de închiriere a casetelor, încheiate cu băncile, declarația în formă autentică a lui J privind existența casetelor de valori, utilizarea acestora și a faptului că avea acces la una dintre bănci în calitate de împuternicit. Pentru păstrarea numerarului în seifurile de la sediul Z SRL, a prezentat contractele de pază pentru spațiul în care se află seiful, precum și declarația autentică a lui J prin care confirmă păstrarea numerarului deținut în nume propriu de către subsemnatul, încă dinainte de anul 2011;

- organul fiscal nu a luat în calcul niciun document, respectiv : extrase bancare, confirmări de sold, declarații depuse la ANAF de către U SRL privind dividendele plătite, declarațiile- chitanță ale împrumutătorilor care atestă restituirea împrumuturilor, ridicările de numerar în suma de 0 lei care au asigurat integral restituirea împrumuturilor, căutând exclusiv ceea ce nu există și anume ca dovada să fie făcută doar prin materializarea raporturilor contractuale în evidenta instituțiilor de credite, ceea ce reprezintă mai mult decât un abuz al dreptului de apreciere al organului fiscal;

- practică a instanțelor de judecată care demonstrează netemeinicia acestui argument;

- totii creditorii/ împrumutătorii au declarat si dovedit de unde aveau banii, chiar daca sursele lor de bani nu au format obiectul acestui control. Așadar, nicio lege nu limitează în sensul că proba, în situația de față, se face exclusiv prin dovada transferului interbancar, întrucât nu se interzice transferul de sume în numerar între persoane fizice.

Mai mult, nici în prezent transferul sumelor de bani în numerar nu este interzis, ci doar sancționat și exclusiv în cazul depășirii unui anumit plafon.

Totodată, dispozițiile art. 1488 alin. (2) din Codul civil prevăd expres faptul că plata se face prin orice mijloc folosit în mod obișnuit în locul unde aceasta trebuie efectuată.

Față de cele prezentate, contestatarul solicită organului de soluționare a contestației să constate nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de verificare fiscală și să dispună anularea acestora.

II. Prin Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF 000/2018 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2018, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, au constatat următoarele:

Urmare verificării fiscale prealabile documentare s-a constatat o diferență semnificativă între veniturile estimate în perioada 2011-2012 de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale X, calculate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de aceasta în sensul art.109¹ alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv o diferență mai mare de 10% din venitul declarat și totodată mai mare sau egală cu valoarea de 50.000 lei.

Urmare verificării desfășurate asupra fluxurilor de numerar derulate de persoana fizică X în perioada 2011-2012, organele de verificare fiscală au stabilit că aceasta a desfășurat operațiuni care au influențat veniturile și/sau cheltuielile folosind „Metoda sursei și utilizării fondului”, astfel:

- în anul 2011 a utilizat fonduri în sumă de 0 lei (0 lei împrumuturi către T SRL, 0 lei împrumuturi acordate către N, 0 lei impozite la bugetul de stat și impozite și taxe locale, 0 lei cheltuieli personale de trai, 0 lei cheltuieli cu comisioane bancare, 0 lei majorarea soldurilor conturilor bancare și 0 lei pensie întreținere minor și sultă), pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 0 lei (0 lei încasări din salarii, 0 lei venituri din dobânzi, 0 lei dividende SIF-uri, 0 lei venituri din transferul dreptului de proprietate, 0 lei restituiri ale unor împrumuturi Z SRL, 0 lei restituire împrumut U SRL), rezultând o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 0 lei;

- în anul 2012 a utilizat fonduri în sumă de 0 lei (0 lei achiziții de bunuri imobile, 0 lei împrumuturi acordate către N, 0 lei restituiri ale unor împrumuturi primite de la AA, 0 lei împrumuturi acordate persoanelor juridice, 0 lei majorarea capitalului social, 0 lei impozite la bugetul de stat și impozite și taxe locale, 0 lei cheltuieli personale de trai, 0 lei cheltuieli cu comisioane bancare și 0 lei pensie întreținere minor și sultă), pentru care au fost identificate surse în sumă de 0 lei (0 lei încasări din venituri salariale, 0 lei încasări din dobânzi, 0 lei dividende SIF-uri, 0 lei venituri din cedarea folosinței bunurilor, 0 lei împrumuturi primite, 0 lei încasări din restituiri ale unor împrumuturi acordate și 0 lei diminuarea soldurilor conturilor bancare), rezultând o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de 0 lei.

Analizând documentele și informațiile deținute, organele de verificare fiscală au apreciat că persoana fizică verificată a utilizat dintr-o sursă neidentificată de organul fiscal, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau din surse neimpozabile identificate, în suma de 0 lei, reprezentând împrumuturi către societăți, restituirea unor împrumuturi acordate, cheltuieli personale de trai și cheltuieli cu comisioane și speze bancare.

În ceea ce privește numerarul deținut de persoana fizică X la data de 01.01.2011, în nota explicativă nr. A_VEF 000/2017, persoana fizică a răspuns că deținea aproximativ 0 Euro și 0 lei, sume provenind în principal din împrumuturi despre care mai știa fratele său, sume ce erau păstrate în numerar în seiful societății Z SA sau în casetele de valori de la bănci.

Urmare analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică X, organele de verificare fiscală au constatat că împrumutul de la B pentru care persoana fizică a prezentat pact de opțiune cu clauză de împrumut nu poate fi luat în calcul drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale, din următoarele considerente:

- pentru împrumutatorul B sunt prezentate surse de fonduri în numerar pentru anul 2008, dar nu au fost administrate mijloace de probă care să ateste transferul sumelor de bani între B și X;

- persoana fizică nu a putut proba sau prezenta dovezi de conservare a sumelor de bani în numerar, dobândite prin împrumut de la B în data de 03.03.2008;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2013 și anului 2014, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei pentru anul 2013 și 0 lei pentru anul 2014, dar persoana fizică verificată nu a putut proba sau prezenta dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- declarația dată în fața notarului nu reprezintă un mijloc de probă care, fără a se corobora cu alte probe, să poată confirma certitudinea că cele declarate au un caracter veridic.

Urmare analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică verificată X, organele de verificare fiscală nu au luat în calcul împrumutul de la B, pentru care a prezentat pact de opțiune cu clauză de împrumut încheiat în data de 15.04.2008, din următoarele considerente:

- persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit B, în data de 16.12.2010, de la G, ci doar a demonstrat că domnul acesta din urma a deținut sume importante de bani în numerar în perioada 2006-2007;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații notariale și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la persoana fizică G către persoana fizică B, respectiv de la persoana fizică B către domnul X, plata sau încasarea acestora;

- nu prezintă documente justificative privind conservarea numerarului deținut de către persoana fizică G de la data vânzării imobilului/teren prin contractul autentificat 000/28.08.2006, până la data acordării împrumutului persoana fizică B la data de 16.12.2010;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, nu a probat, sau prezentat dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- declarația dată în fața notarului nu reprezintă un mijloc de probă care fără a se corobora cu alte probe să poată confirma certitudinea că cele declarate au un caracter veridic.

În ceea ce privește împrumutul primit de la C în valoare de 0 euro, urmare a analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică X, a rezultat că împrumutul contractat nu poate fi luat în calcul drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale, din următoarele considerente:

- referitor la împrumutul în valoare de 0 euro contractat de doamna C de la Banca în data de 25.01.2006, din analiza extraselor de cont aferente perioadei 2006-2012, organele de verificare fiscală au constatat că aceasta suma împrumutată compensează soldul negativ al contului prezentat, ulterior aceasta având disponibil în cont la sfârșitul zilei suma de 0 euro.

De asemenea, au constatat că aceasta mai are intrări de fonduri, respectiv ieșiri de fonduri necesare traiului personal;

- persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi de conservare a sumelor de bani numerar retrase din contul bancar în perioada 2006-2010, însumând 0 euro;

- persoana fizică verificată susține că împrumutul a fost primit în numerar în S, dar nu a făcut dovada declarării sumei la intrarea în România;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru

rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- declarația notarială nu reprezintă document justificativ care să ateste remiterea fondurilor de la C către X și nici restituirea acestor fonduri, iar declarația notarială dată în fața notarului - reprezintă un înscris supus procedurii notariale de dare de dată certă sau încheiere de certificare a faptei (prezentarea în fața notarului), conform Legii nr. 36/1995 - art. 148 -149 și OMJ nr. 2333/2013 - art. 300.

Referitor la împrumutul primit de la F în suma de 0 USD, urmare a analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică verificată X, organele de verificare fiscală au constatat că împrumutul contractat nu poate fi luat în calcul drept sursă de fonduri la stabilirea situației fiscale personale, din următoarele considerente:

- persoana fizică nu a probat sau prezentat dovezi de conservare a sumelor de bani în numerar aduse în țară din C în perioada 2000-2012;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la F către X, plata sau încasarea acestora;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

Referitor la împrumutul primit de la A în suma de 0 euro, pentru care a prezentat pact de opțiune cu clauză de împrumut, urmare analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică verificată X, organele de verificare fiscală au constatat următoarele:

- persoana fizică a prezentat un pact de opțiune cu clauza de împrumut din data de 13 martie 2008 pentru suma de 0 euro și un pact de opțiune cu clauza de împrumut din data de 15 aprilie 2008 pentru suma de 0 euro, suma modificată prin Actul adițional nr.000/31.08.2012 la 0 euro;

- persoana fizică nu a prezentat documente justificative care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit,

de la A, în data de 13.03.2008 și 15.01.2010, în sumă totală de 0 euro, respectiv în data de 04.08.2009 suma de 0 eur, în data de 27.01.2010 suma de 0 eur, în data de 31.08.2012 suma de 0 eur și în data de 10.04.2012 suma de 0 eur, totalizând 0 euro;

- persoana fizică nu a prezentat documente justificative sau alte mijloace de probă care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit A, în data de 07.08.2006, de la M și de la L, ci doar a adus dovezi că persoanele fizice M și L au deținut sume importante de bani în numerar din retrageri din contul bancar în anul 2006;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații notariale și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la persoanele fizice M și L către A, respectiv de la A către X, plata sau încasarea acestora. De asemenea, persoana fizică X nu a prezentat documente justificative care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit A de la K, ci doar a demonstrat că domnul K a deținut sume importante de bani în numerar în anul 2007;

- nu prezintă documente justificative privind conservarea numerarului deținut de către A de la data acumulării fondurilor, respectiv perioada 2006-2007, până la data acordării împrumutului domnului X;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar nu a probat, sau prezentat dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, sau pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul primit de A de la persoanele fizice M și L, precum și de la K;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații notariale și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la A către X, plata sau încasarea acestora;

- declarația notarială nu reprezintă document justificativ care să ateste remitere fondurilor de la A către X și nici restituirea acestor fonduri. Declarația notarială dată în fața notarului - reprezintă un înscris supus procedurii notariale de dare de dată certă sau încheiere de certificare a faptei (prezentarea în

fața notarului), conform Legii nr. 36/1995 - art. 148 -149 și OMJ nr. 2333/2013 - art. 300.

Referitor la împrumutul primit de la D în suma de 0 euro, persoana fizică contestatară a prezentat contractul din data de 11.07.2012 și urmare analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică verificată X, organele de verificare fiscală au rezultat următoarele:

- persoana fizică verificată nu a probat sau prezentat dovezi precum că D a dispus de sume în numerar în data de 11.07.2012;
- afirmațiile părților, consemnate în contractul sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la domnul D către domnul X, plata sau încasarea acestora;
- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

Referitor la împrumutul primit de la E în suma de 0 CHF, urmare a analizei efectuate asupra documentelor depuse de către persoana fizică X, organele de verificare fiscală au constatat următoarele:

- persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi că E a dispus de sume în numerar în anul 2012;
- persoana fizică verificată nu a probat sau prezentat dovezi care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar împrumutate;
- afirmațiile părților, consemnate în declarații și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la E către X, plata sau încasarea acestora;
- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică nu a probat, sau prezentat dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împru-

muturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale.

Prin urmare, organul fiscal a constatat că în ceea ce privește numerarul deținut la purtător la 01.01.2011, și numerarul detinut din împrumuturile din perioada 2011-2012, deși avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă, conform art. 73, art. 10 alin. 2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică nu a prezentat documente justificative în susținerea afirmațiilor sale și nu a administrat nici un mijloc de probă care să susțină afirmațiile făcute cu privire la faptul că acesta deținea în numerar sume de bani.

Astfel, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.20, art.21, art.22, art.23 din Ordinul nr.675 din 15 martie 2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, art.138, art.140 alin.6, art.147 art.173 alin.1, art.174 alin.1, art.175 alin.3 și art.176 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.120, art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală au stabilit diferențe de impozite în sumă de 0 lei reprezentând impozit pe venit aferent perioadei 2011-2012, pentru care au calculat accesorii aferente în valoare de 0 lei, reprezentând 0 lei dobânzi și 0 lei penalități de întârziere.

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

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește invocarea de către persoana fizică X a încălcării de către organele fiscale a prevederilor art.140 alin.(6), respectiv depășirea termenului de 6 luni de efectuare a verificării fiscale, ceea ce ar atrage, pe de o parte, nulitatea actului administrativ fiscal contestat, iar pe de altă parte reținerea de dobânzi și penalități în mod nelegal, se rețin următoarele:

Potrivit art.140 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii verificării fiscale, respectiv la data de 20.12.2016:

“(6) Durata efectuării verificării situației fiscale personale este stabilită de organul fiscal central și nu poate fi mai mare de 6 luni de la data începerii verificării fiscale comunicată, respectiv de 12 luni în cazul în care sunt necesare informații din străinătate.

(7) Perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal central pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale.”

Totodată, potrivit art.142 alin.(1) lit.c) din același act normativ :

“(1) Verificarea situației fiscale personale poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea verificării:

(...)

c) la solicitarea scrisă a persoanei fizice ca urmare a apariției unei situații obiective, confirmată de organul fiscal central desemnat pentru efectuarea verificării, care conduce la imposibilitatea continuării verificării. Pe parcursul unei verificări, persoana fizică poate solicita suspendarea acesteia doar o singură dată”;

Având în vedere faptul că nerespectarea termenului de finalizare a verificării fiscale nu este expres sancționată, devin incidente dispozițiile art.147 coroborat cu art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art.147 Dispozițiile prezentului capitol se completează cu dispozițiile capitolului I în măsura în care nu contravin regulilor speciale privind verificarea situației fiscale personale.”

„Art.126 alin.(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere”.

În același context, respectiv a faptului că nu este prevăzută o dată certă pentru finalizarea verificării fiscale, devin incidente prevederile art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art.130 alin.(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Astfel, se reține că verificarea fiscală începe la data comunicată prin avizul de verificare și se finalizează la data programată pentru discuția finală cu persoana fizică, la calculul duratei verificării fiscale nefiind incluse

perioadele stabilite de organul de verificare fiscală pentru prezentarea documentelor și/sau informațiilor solicitate.

În acest sens este și punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile nr.770.668/02.11.2018 pronunțat într-o speță similară.

Totodată vor fi avute în vedere și considerentele instanței judecătorești din Sentința civilă nr.86/14.01.2019 pronunțată în dosarul nr. 8790/2/2018, având ca obiect acțiunea de suspendare a executării silite, în contradictoriu cu contestatarul : „*Organul fiscal a avut în vedere ca perioadă de desfășurare a inspecției fiscale intervalul 20.12.2016 (data de la care au demarat verificările, amânate la solicitarea reclamantului) – 01.11.2018 (data programată pentru discuția finală cu contribuabilul, potrivit art.130 alin.4 din Legea nr.207/2015.*

...
În aceste condiții, Curtea va observa că organul fiscal nu a calculat în mod eronat durata inspecției fiscale, prin reținerea ca durată maximă a unui interval de 1 an de la emiterea avizului de inspecție fiscală, un astfel de calcul nefiind rezultatul unei aplicări retroactive a dispozițiilor OG nr.30/2017, ci rezultatul aplicării directe a prevederilor art.147 coroborat cu art.126 alin.2 din Legea nr.207/2015, doar depășirea termenului de 1 an fiind de natură a atrage încetarea verificării și imposibilitatea emiterii deciziei”.

Față de cele mai sus menționate, organul de soluționare nu va reține argumentul contestatarului cu privire la „durata maximă de 6 luni” a verificării fiscale, care ar atrage decăderea organului fiscal de a emite decizie de impunere.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a calcului eronat efectuat de organele fiscale cu privire la perioadele ce nu sunt incluse în cadrul duratei verificării fiscale, se constată următoarele:

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că verificarea fiscală la persoana fizică X a început în data de **20.12.2016**, conform solicitării de amânare a datei de începere a verificării fiscale formulate de contestatar în baza art.141 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și s-a finalizat în data de **01.11.2018** când a fost programată discuția finală, deci într-un termen de **681 de zile**.

Totodată, se reține că perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate care nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale, precum și perioadele când inspecția fiscală a fost amânată sau suspendată la cererea contestatarului, conform prevederilor art.140 alin.(6) și alin.(7) și art.142 alin.

(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea însumând un număr de **331 zile**, după cum urmează:

- un număr de **44 zile** aferente termenului de prezentare a Declarației de patrimoniu și de venituri, calculate de la data începerii verificării fiscale 20.12.2016, până la data depunerii Declarației de patrimoniu și de venituri, respectiv la data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000/02.02.2017;

- un număr de **15 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/26.04.2017, calculate de la data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **13 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/09.06.2017, calculate de la 15.06.2017, reprezentând data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, respectiv data de 28.06.2017, data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **13 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/03.08.2017, calculate de la 10.08.2017, reprezentând data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, respectiv data de 23.08.2017, data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **20 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/2017, calculate de la 25.08.2017, reprezentând data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, respectiv data de 14.09.2017, data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **6 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/2017, calculate de la data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **32 zile** (35 zile din care se scad 3 zile de suprapunere cu termenul anterior) aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/2017, calculate de la data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, data înregistrării la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A_VEF 000;

- un număr de **23 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/2017, calculate de la data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, respectiv data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **27 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă solicitată conform Minutei întâlnirii din data de 03.2018, calculate de la 03.2018 și până la primirea răspunsului, respectiv data de 04.2018, data înregistrării la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A_VEF 000;

- un număr de **59 zile** aferente primirii răspunsului la Nota explicativă solicitată conform Minutei întâlnirii din data de 04.05.2018, calculate până la primirea răspunsului, data înregistrării la registratura ANAF sub nr.000;

- un număr de **63 zile** aferente perioadei de suspendare solicitate de persoana fizică contestatară, conform Deciziei de suspendare nr.A_VEF 000/2018, calculate de la data de la care s-a suspendat verificarea situației fiscale personale și până la reluarea verificării situației fiscale personale, conform adresei din data de 05.09.2018 înregistrată la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A_VEF 000;

- un număr de **26 zile** (89 zile din care se scad 63 zile de suprapunere cu perioada de suspendare la cerere) aferente primirii răspunsului la Nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A_VEF 000/2018, calculate de la data la care contribuabilului i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, data înregistrării la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A_VEF 000.

Precizam ca nu au fost incluse în perioadele care sunt exceptate la calculul perioadei verificării fiscale, următoarele :

- perioada în care au fost transmise către persoana fizică X solicitarea de documente și informații și până la înregistrarea retururilor la organul fiscal, corespondența nefiind confirmată de primire;

- perioada cuprinsă între înștiințarea pentru discuția finală transmisă către contribuabil și data programată pentru discuția finală;

- perioade care se suprapuneau, în care au fost transmise solicitări de documente/informații de la contribuabil, pentru care organul fiscal a calculat o perioadă prin însumare aritmetică.

Astfel, din totalul duratei verificării fiscale de **681 zile** se vor scadea un număr de **331 zile**, rezultând un număr de **350 zile** în care s-a efectuat verificarea fiscală, din care au fost excluse perioadele de suprapunere

invocate de contestatar, nefiind depășit dublul perioadei prevăzut pentru durata maximă a verificării fiscale, respectiv de **365 zile**.

Se reține că aceste perioade au fost calculate de la data comunicării solicitărilor către persoana fizică verificată și până la data înregistrării răspunsurilor la registratura ANAF, potrivit prevederilor art.48 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 48 Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.”

coroborat cu art.75 din același act normativ:

“ART. 75 Calcularea termenelor

Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat.”

Astfel, în speță devin incidente și dispozițiile art.184 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă:

„ART. 184 Curgerea termenului. Prelungirea acestuia

(1) Termenele încep să curgă de la data comunicării actelor de procedură, dacă legea nu dispune altfel.

(2) Se consideră că actul a fost comunicat părții și în cazul în care aceasta a primit sub semnătură copie de pe act, precum și în cazul în care ea a cerut comunicarea actului unei alte părți.

(3) Termenul procedural nu începe să curgă, iar dacă a început să curgă mai înainte, se întrerupe față de cel lipsit de capacitate de exercițiu ori cu capacitate de exercițiu restrânsă, cât timp nu a fost desemnată o persoană care, după caz, să îl reprezinte sau să îl asiste.

(4) Termenul procedural se întrerupe și un nou termen începe să curgă de la data noii comunicări în următoarele cazuri:

1. când a intervenit moartea uneia dintre părți; în acest caz, se face din nou o singură comunicare la ultimul domiciliu al părții decedate, pe numele moștenirii, fără să se arate numele și calitatea fiecărui moștenitor;

2. când a intervenit moartea reprezentantului părții; în acest caz, se face din nou o singură comunicare părții”.

În același sens este și punctul de vedere emis de Direcția Generală de Legislație Cod de procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile cu

adresa nr.804327/28.02.2019, înregistrat la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 000/2019, în sensul că *“în principiu, un termen stabilit în sarcina unei persoane de a furniza informații și documente curge de la data comunicării solicitării. În acest context, trebuie remarcat faptul că pentru a-și atinge scopul solicitarea trebuie să intre în posesia destinatarului”*.

Fată de cele prezentate, se reține faptul că perioada efectivă de durată a verificării fiscale a fost de **350 zile**, nefiind depășit termenul de decădere, stabilit de lege pentru durata maximă a verificării fiscale de 1 an, fapt pentru care nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarului.

Mai mult, în speță trebuie ținut cont și de autoritatea de lucru judecat reprezentată de Sentința civilă nr.000/2019 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr.000/2/2018, ce a avut ca obiect *„suspendare executare act administrativ – decizia de impunere nr.A-VEF 000”*, acțiune formulată de persoana fizică X în contradictoriu cu DGCVPF din cadrul ANAF, amintită mai sus, și în ceea ce privește modul de calcul al termenelor, instanța judecătorească reținând că: *”De asemenea, în ceea ce privește modul de calcul al termenelor, relevante sunt dispozițiile art.75 din Legea nr.207/2015 – Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat. Relevante sunt așadar prevederile art.181 Cod procedură civilă, privind modul de calcul al termenelor.*

Rezultă așadar că la calculul perioadelor care nu se iau în considerare la determinarea duratei verificării fiscale personale trebuie avute în vedere acele perioade stabilite de lege sau de organul fiscal pentru prezentarea documentelor sau informațiilor solicitate, calculate pe zile libere.

În acest sens, se va constata din Raportul de verificare că organul fiscal a determinat unele perioade care nu se iau în calcul potrivit art.140 alin.7 din Legea nr.207/2015 - în funcție de data înregistrării în evidențele proprii a informațiilor solicitate, iar nu în funcție de data la care aceste informații au fost efectiv comunicate de către partea solicitantă. Ceea ce prezintă relevanță este data la care informațiile au fost în mod efectiv expediate către organul fiscal, decalajul dintre momentul expedierii informației și momentul înregistrării în evidențele organului fiscal neputând fi imputat reclamantului/expeditorului.

Având în vedere că normele privind durata verificării sunt norme de protecție a contribuabilului, iar nu în scopul protejării interesului organului

fiscal, prin raportare la dispozițiile art.13 alin.6 din Codul de procedură fiscală ele vor fi interpretate în favoarea contribuabilului”.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că referitor la durata verificării fiscale, precum și la calculul termenelor aferente perioadelor care nu se iau în considerare la durata acesteia, cele reținute de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în prezenta decizie sunt în acord cu legislația aplicabilă în materie, cu punctele de vedere emise de direcțiile de specialitate și cu jurisprudența instanțelor de judecată.

Referitor la susținerea contestatarului cu privire la faptul că, urmare duratei mari în care s-a desfășurat verificarea fiscală, cuantumul accesoriilor a fost mai mare, precizăm că, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite în interiorul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, ca urmare a stabilirii impozitului pe venit, contribuabilul datorează accesorii potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(1)-(2) și art.120¹ alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere reprezentând o sancțiune pentru neplata la scadență a obligațiilor datorate bugetului general consolidat, debit ce s-a aflat la dispoziția contribuabilului.

Astfel, accesoriile sunt percepute ca un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat.

2. Referitor la nerespectarea de către organele de verificare fiscală a activităților preliminare reglementate de art. 138 alin. (2) lit. a) și b) din Legea nr. 207/2015 menționăm faptul că, verificarea fiscală prealabilă documentară s-a efectuat în baza Legii nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală, OPANAF nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, OPANAF 393/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare fiscală a persoanelor fizice. Verificarea fiscală prealabilă documentară a fost declanșată în baza programului de activitate trimestrial aprobat în baza art. 1 din OPANAF nr. 498/2015 privind programarea activității de verificare a situației fiscale personale.

Prin Adresa nr.000/22.10.2018, organele de verificare fiscala precizeaza ca persoana fizică a fost înștiințată în conformitate cu prevederile art. 15 din OPANAF nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, prin Notificarea nr. A_VEF 000/2015, că face obiectul unei verificări fiscale prealabile documentare efectuată de către inspectorii ai Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice în temeiul art. 138 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în conformitate cu prevederile OPANAF nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora.

Organele de verificare fiscală precizează că prin aceeași Notificare nr. A_VEF 000/2015 persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale X a fost informat cu privire la faptul că, pe perioada verificării organul fiscal este în drept să solicite terților - instituții de credit, persoane juridice sau fizice, inclusiv plătitor de venit – autorităților publice, instituțiilor publice sau de interes public, autorităților fiscale similare din alte state, informații ori documente pentru stabilirea situației fiscale a persoanei fizice supuse verificării, în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Totodată, se reține că argumentul contestatarului nu constituie un element care să atragă nulitatea deciziei de impunere contestate, neîncadrându-se în niciunul din motivele prevăzute expres la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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 în sumă de 0 lei și accesorii aferente în sumă de 0 lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2018, cauza supusa solutionarii este daca Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investita sa se pronunte daca persoana fizica datoreaza obligatiile fiscale in cuantumul stabilit de

organele de verificare fiscală aferent perioadei 2011-2012, 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 contestatar, 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, urmare verificării fiscale a persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat în perioada 2011-2012, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate.

Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, a fost utilizată „Metoda sursei și utilizării fondului”, în conformitate cu dispozițiilor art. 138 alin. (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art. 37 alin. (2) lit. a) și art. 38 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.733 din 22 decembrie 2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării.

Contestatarul a declarat că deținea ca și sold inițial la 01.01.2011 aproximativ în suma de 0 euro și 0 lei, provenit din împrumuturi de la mai multe persoane fizice, respectiv B, A, C.

Totodată, contestatarul susține că și în perioada verificată a mai contractat împrumuturi în numerar de la următoarele persoane fizice: B, A, D, E și F.

Organele de verificare fiscală nu au luat în considerare împrumuturile declarate de persoana fizică verificată și au constatat că în perioada 2011-2012, persoana fizică X a obținut venituri a căror sursă nu a fost identificată, în suma de 0 lei, rezultată din:

- pentru anul 2011, suma de 0 lei reprezentând diferența dintre încasările în sumă de 0 lei din salarii, dobânzi, dividende, venituri din transferul dreptului de proprietate și încasări din restituire de împrumuturi și plățile în sumă de 0 lei reprezentând împrumuturi acordate, plata impozitelor și taxelor, cheltuieli cu consultanța, restituirea unor împrumuturi acordate și pensie întreținere minor și sultă;

- pentru anul 2012, suma de 0 lei reprezentând diferența dintre încasările în sumă de 0 lei din salarii, dobânzi, dividende, venituri din cedarea folosinței bunurilor, încasări din împrumuturi primite, încasări din restituiri ale

unor împrumuturi acordate și diminuarea soldurilor conturilor bancare și plățile în sumă de 0 lei reprezentând achiziții de bunuri imobile, împrumuturi acordate, restituiri ale împrumuturilor primite, creditare societăți comerciale, majorarea capitalului social al societăților comerciale, plata impozitelor și taxelor, cheltuieli personale de trai, cheltuieli cu comisioanele, restituirea unor împrumuturi acordate și pensie întreținere minor și sultă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (10), alin. (11) și alin. (12), art. 145 alin (1) și alin. (2) și art. 146 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”ART. 138

*(10) 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.****).*

(11) În cazul în care există diferențe între veniturile stabilite potrivit alin. (10) și veniturile declarate de persoana fizică, organul fiscal central solicită persoanei fizice informații și documente pentru clarificarea diferenței.

(12) 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.”

”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.33, art. 34 și art. 35 din Ordinul președintelui ANAF 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. 33

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

a) examinarea oricăror înscrisuri sau informații 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 diferenței semnificative în cadrul verificării fiscale prealabile documentare, precum și, după caz, alte 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 verificată, pe fiecare categorie de venit supusă impozitării (venituri din surse identificate și/sau din surse neidentificate);

d) stabilirea impozitului pe venit suplimentar datorat de persoana fizică pentru perioada verificată.

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.”

Se reține că, organele de verificare fiscală, la stabilirea 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 practica se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și cheltuirii fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

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

”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 efectuat verificări privind situația fiscală personală a persoanei fizice X, aferentă perioadei 2011-2012, stabilind următoarele:

Persoana fizică X a declarat ca soldul inițial al numerarului disponibil la purtător la data de 01.01.2011 este de aproximativ 0 euro și 0 lei și provine din împrumuturi de la mai multe persoane fizice, respectiv:

1. de la persoana fizică B în data de 03.03.2008, suma de 0 euro;
2. de la persoana fizică A, suma de 0 euro, astfel:
 - în data de 13.03.2008, suma de 0 euro;
 - în data de 15.01.2010, suma de 0 euro;
 - în data de 04.08.2009, suma de 0 euro;
 - în data de 27.01.2010, suma de 0 euro.
3. de la persoana fizică C, în data de 01.12.2010 suma de 0 euro.

Ulterior, persoana fizică X a declarat că în perioada verificată a mai contractat împrumuturi în cuantum de 0 euro, 0 CHF și 0 USD, de la mai multe persoane fizice, respectiv:

1. de la B, suma de 0 euro, în data de 18.01.2011;
2. de la A suma de 0 euro, astfel:
 - 0 euro în data de 10.04.2012;
 - 0 euro în data de 31.12.2012.
3. de la F suma de 0 USD
4. de la D suma de 0 euro, în data de 11.07.2012;
5. de la E suma de 0 CHF, astfel:
 - 0 CHF în data de 10.08.2012;
 - 0 CHF în data de 20.09.2012;
 - 0 CHF în data de 19.10.2012.

Urmare analizei asupra documentelor, organele de verificare fiscală nu au luat în calcul aceste împrumuturi, drept surse de fonduri la stabilirea situației

fiscale personale intrucat nu au fost prezentate documente justificative in sustinere.

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

1. În ceea ce privește împrumutul în sumă de 0 euro de la persoana fizică B se rețin următoarele:

Persoana fizica X a prezentat pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 03.03.2008, prin care persoana fizica B, in calitate de imprumutator-beneficiar, imprumuta persoanei fizice X în calitate de imprumutat-ofertant suma de 0 euro, in numerar și pactul cu clauză de împrumut din data de 18.01.2011 prin care persoana fizica B, in calitate de imprumutator-beneficiar, imprumuta persoanei fizice X în calitate de imprumutant-ofertant suma de 0 euro, in numerar.

In pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 03.03.2008 este prevazut ca suma imprumutata reprezinta parte din pretul incasat ca urmare a vanzarii a doua terenuri. De asemenea este prevazut si ca imprumutatul va folosi sumele imprumutate in scopul sustinerii si dezvoltarii activitatii societatii Z SRL SA.

Imprumutatorul are dreptul de optiune pana cel tarziu la data de 31.12.2016. In situatia in care isi va exprima optiunea de cumparare a actiunilor, imprumutatul este obligat sa vanda.

Tot in acest pact este prevazut ca împrumutatorul are dreptul de a opta pentru cumpărarea unui procent de 2% din acțiunile deținute direct sau indirect de împrumutat în cadrul Z SA, împrumutatorul avand dreptul să își exercite dreptul de opțiune pana cel târziu la data de 31.12.2012; în situația în care, împrumutatorul își va exprima opțiunea de cumpărare a acțiunilor, împrumutatul este obligat să vândă; împrumutatul se obligă să restituie, în numerar, suma împrumutată cel târziu la data de 31.12.2016, în situația în care împrumutatorul nu și-a exprimat dreptul de opțiune privind cumpărarea acțiunilor.

In pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 18.01.2011, prin care B in calitate de imprumutator-beneficiar, il imprumuta pe X, in calitate de imprumutant-ofertant cu suma de 0 euro, in numerar, la data semnarii este prevazut ca sursa fondurilor o reprezintă un împrumut acordat de domnul H.

Imprumutatorul acordă împrumutul, iar împrumutatul va folosi sumele împrumutate în scopul susținerii și dezvoltării activității societății Z SA. Imprumutatorul are dreptul de a opta pentru cumpărarea unui procent de 5% din acțiunile deținute direct sau indirect de împrumutat în cadrul Z SA;

Împrumutatorul are dreptul să își exercite dreptul de opțiune cel târziu la data de 31.12.2014.

În situația în care, împrumutatorul își va exprima opțiunea de cumpărare a acțiunilor, împrumutatul este obligat să vândă; împrumutatul se obligă să restituie, în numerar, suma împrumutată cel târziu la data de 31.12.2015, în situația în care împrumutatorul nu și-a exprimat dreptul de opțiune privind cumpărarea acțiunilor.

Se reține și faptul că persoana fizică a explicat și necesitatea împrumutului, respectiv investiții la societatea Z SA din anul 2012, având în vedere demararea dezvoltării grupului prin înființarea societăților de producere a energiei electrice, oportunitatea de investire a numerarului provenit din împrumuturi în producția de energie din surse regenerabile și realizarea centralelor fotovoltaice și integrarea acestora în cadrul grupului.

Un alt motiv important pentru deținerea de sume în numerar este și acela ca în cazul apariției unei situații de criză băncile puteau bloca împrumuturile contractate, conturile bancare ale firmelor și ale acționarilor/asociațiilor persoane fizice iar singura soluție pentru a acoperi eventuale deficiențe de creditare generate de situația de mai sus a rămas o rezervă de bani în numerar care puteau fi utilizați în orice moment în cadrul societăților din grup.

În susținerea celor declarate, persoana fizică a prezentat și:

- declarație notarială a persoanei fizice B privind acordarea împrumutului de 0 euro în cele două tranșe de 0 euro și, respectiv de 0 euro și restituirea acestui împrumut în trei tranșe, respectiv 0 euro în data de 16.12.2013, 0 euro în data de 27.06.2014 și 0 euro în data de 09.12.2015, declarație autenticată cu nr. 000/2018 de către Societatea Profesională Notarială.

- copie extrase bancare ale persoanei fizice B cu privire la ridicările de numerar.

Față de probele prezentate de persoana fizică, organele de verificare fiscală au reținut că acestea nu pot fi luate în considerare, date fiind următoarele:

- nu au fost administrate mijloace de proba care să ateste transferul sumelor de bani între persoana fizică B și persoana fizică X (plata și încasarea acestora);

- persoana fizică contestatoare nu a probat, sau prezentat dovezi de conservare a sumelor de bani în numerar dobândite prin împrumut de la B

conform pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 03.03.2008 și respectiv din data de 18.01.2011;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-au restituit împrumuturile, deși contestatarul a depus extrase de cont pentru anul 2013 și 2014, din operațiunile indicate de acesta ca fiind retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei pentru anul 2013 și 0 lei pentru anul 2014, dar persoana fizică nu a probat sau prezentat dovezi din care să se poată stabili cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale sau creditarea societăților, din numerarul restras din conturile personale;

- declarația notarială nu reprezintă document justificativ care să ateste remiterea fondurilor de la B către X și nici restituirea acestor fonduri. Declarația notarială dată în fața notarului – reprezintă un înscris supus procedurii notariale de dare de dată certă sau încheiere de certificare a faptei (prezentarea în fața notarului), conform Legii nr. 36/1995 privind art. 148-149 și OMJ nr. 2333/2013 privind art. 300.

Notarul public nu este răspunzător de conținutul înscrisului, verificând doar ca acesta să nu fie contrar legii și bunelor moravuri.

Existența unei declarații dată în fața notarului nu reprezintă un mijloc de probă care fără a se corobora cu alte probe să poată confirma certitudinea că cele declarate au un caracter veridic.

Față de reținerile organelor de verificare fiscală, raportat la susținerile contestatarului, organul de soluționare a contestației reține că:

Persoana fizică X a prezentat pactul de opțiune cu clauză de împrumut încheiat la data de 03.03.2008 între cele două persoane fizice, prin care persoana fizică B, în calitate de împrumutator-beneficiar, împrumută persoanei fizice X în calitate de împrumutant-ofertant suma de 0 euro, în numerar și pactul de opțiune cu clauza de împrumut încheiat la data de 18.01.2011, prin care persoana fizică B, în calitate de împrumutator-beneficiar, împrumută persoanei fizice X în calitate de împrumutant-ofertant suma de 0 euro, în numerar.

De asemenea, prin pactul încheiat la data de 03.03.2008 este prevăzut ca suma împrumutată reprezintă parte din pretul încasat ca urmare a vânzării a două terenuri, iar prin pactul încheiat la data de 18.01.2011 este prevăzut ca sursa fondurilor o reprezintă un împrumut acordat de persoana fizică H.

Împrumutatorul acordă împrumutul, iar împrumutatul va folosi sumele împrumutate în scopul susținerii și dezvoltării activității Z SA.

Imprumutatorul are dreptul de a opta pentru cumpararea unui procent din actiunile detinute direct sau indirect de imprumutat in cadrul Z SA.

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.

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. În situația în care se optează pentru încheierea unui contract în formă scrisă, acesta poate fi încheiat, atât sub semnatura privată, cât și în formă autentică, înscrisul făcând dovada între părți până la proba contrară.

Prin urmare, nu poate fi reținută constatarea organului de verificare fiscală potrivit căreia nu se poate face dovada transferului sumei împrumutate, întrucât dacă se acceptă existența contractului, implicit presupune și existența transferului între părțile implicate.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile efectuate de contestatară trebuie analizate atât prin prisma contractului și anexelor, cât și prin prisma documentelor justificative/elementelor probatorii care le însoțesc. În acest sens, se reține că organele de verificare fiscală au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Se reține, de asemenea, că organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii pactul de opțiune cu clauză de împrumut încheiat în data de 03.03.2008 și pactul de opțiune cu clauză de împrumut încheiat în data de 18.01.2011 între cele două persoane fizice însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Astfel, dacă organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii pactele de opțiune cu clauză de împrumut încheiate între persoanele fizice, nu poate fi reținută nici constatarea potrivit căreia, nu au fost prezentate mijloace de probă care să ateste transferul sumelor de bani între împrumutator și împrumutat. Se reține că în acest caz, contractul încheiat între părți ar fi lipsit de substanță în condițiile în care obiectul său nu s-ar fi concretizat, fapt nedemonstrat de organele de verificare fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că, pornind de la declarațiile persoanei fizice supuse verificării privind proveniența veniturilor utilizate pentru creditarea societății despre care s-a făcut vorbire și raportat la dovezile care să ateste aceste declarații, organele de verificare fiscală au apreciat că probele administrate de contestatar nu sunt în măsură să justifice fondurile utilizate de persoana fizică X.

În acest sens, contestatarul a prezentat drept sursă a veniturilor împrumutătorului pentru pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 03.03.2008, contractul de vânzare cumpărare nr.000/25.02.2008 încheiat de B împreună cu soția sa prin care s-au vândut două terenuri în valoare totală de 0 euro, din care suma de 0 euro sa încasat în numerar iar diferența de 0 euro s-a încasat prin bancă, din care rezultă că ar fi putut avea surse financiare pentru acordarea împrumutului persoanei fizice X.

În ceea ce privește cel de-al doilea pact de opțiune cu clauză de împrumut din data de 18.01.2011, contestatarul susține că împrumutătorul a dispus de suma de 0 dintr-un împrumut contractat la rândul său de la G care a încheiat un contract de împrumut în data de 16.12.2010, acesta deținând suma de bani dintr-o vânzare a unui imobil în data de 28.08.2006.

Organul de soluționare a contestației reține și ca organele de verificare fiscală au constatat că din declarațiile informative din patrimoniul personal depuse de către notari pentru perioada 2008-2010, a rezultat că B a și utilizat fonduri pentru achiziții de bunuri imobile, astfel că nu putea dispune de întreaga sumă invocată de persoana fizică ca fiind sursa pentru împrumuturile primite.

Astfel, organele de verificare fiscală accepta ca parte din suma înscrisă în contract ar fi putut fi împrumutată, ceea ce ar lipsi de substanță pactul încheiat între părți, dar contrazice și concluzia finală a organelor de verificare fiscală de a nu lua în considerare împrumutul în întregul său.

Cât privește reținerea organelor de verificare fiscală potrivit căreia persoana fizică nu a prezentat dovezi de conservare a sumelor de bani în numerar dobândite prin împrumut, de la data împrumutului respectiv martie 2008 și până la data creditării Z SA, respectiv anul 2012, organul de soluționare a contestației nu poate reține această constatare având în vedere că, pe de o parte prin contestație persoana fizică arată faptul că deținea seif și casete de valori la bănci, ceea ce indică o modalitate de conservare a acestor sume de bani, iar pe de altă parte organele de verificare fiscală nu menționează prin ce mijloace prevăzute de lege ar fi putut demonstra conservarea banilor proveniți din împrumut, altele decât prin cele prezentate de contestator.

Nici constatarea conform căreia nu au fost prezentate mijloace de probă din care să reiasă că împrumutul a fost restituit nu se reține de organul de soluționare a contestației, având în vedere că potrivit prevederilor art.4.1.din pactul de opțiune cu clauză de împrumut: „*Sumele împrumutate în perioada prevăzută la art.2.1. din prezentul contract se vor restitui de către împrumutat*

cel târziu la data de 31.12.2016”, iar perioada supusă controlului a fost 2011-2012, deci în perioada supusă verificării contractul era în derulare, iar termenul de rambursare nu expirase.

Având în vedere cele reținute, constatările organelor de verificare fiscală, raportat la argumentele și documentele prezentate, nu au format convingerea organului de soluționare a contestației cu privire la încadrarea sumei de 0 euro, împrumutată de la persoana fizică B, ca surse din fonduri neidentificate.

2. În ceea ce privește împrumuturile acordate de persoana fizică A, în suma de 0 euro, se rețin următoarele:

Persoana fizică X a prezentat două contracte respectiv:

a. Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 13.03.2008 în valoare de 0 euro și

b. Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008 în valoare de 0 euro.

a. Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 13.03.2008, prevede că persoana fizică A în calitate de împrumutător beneficiar împrumută persoana fizică X, în calitate de împrumutat ofertant, suma de 0 euro în mai multe tranșe, începând cu data semnării contractului, în numerar, până la data de 31.12.2012.

Împrumutătorul acordă împrumutul, iar împrumutatul va folosi sumele împrumutate în scopul susținerii și dezvoltării activității societății Z SA.

Pentru fiecare tranșă părțile vor încheia câte un act adițional, împrumutătorul urmând să identifice sursa fondurilor; împrumutătorul acordă împrumutatului, în numerar, la data semnării contractului un împrumut în valoare de 0 euro, reprezentând prima tranșă din suma totală de 0 euro.

Împrumutătorul are dreptul de a opta pentru cumpărarea unui procent de 8% din acțiunile deținute direct sau indirect de împrumutat în cadrul Z SA. Împrumutătorul are dreptul să își exercite dreptul de opțiune cel târziu la data de 31.12.2014.

În situația în care, împrumutătorul își va exprima opțiunea de cumpărare a acțiunilor, împrumutatul este obligat să vândă. Împrumutatul se obligă să restituie, în numerar, suma împrumutată cel târziu la data de 31.12.2016, în situația în care împrumutătorul nu și-a exprimat dreptul de opțiune privind cumpărarea acțiunilor.

Împrumutătorul declară că prima tranșă de 0 euro provenea dintr-un împrumut al persoanei fizice A de la persoana fizică K, conform contractului din data de 01.10.2017, bani pe care i-a obținut din vânzarea unui teren (conform Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.000/2007).

Următoarea tranșă de 0 EUR a provenit din veniturile salariale ale persoanei fizice A în suma de 0 euro și 0 euro împrumutați de acesta de la L și M prin contractul din data de 07.08.2006.

Pentru persoanele fizice L și M, suma de 0 EUR provine din vânzarea unui teren în valoare de 0 EUR, (contract autentificat cu nr.000/28.07.2006).

Contravaloarea contractului a fost încasată prin bancă și ulterior banii au fost retrași în numerar.

Pentru suma de 0 EUR, proveniți ca economii din salarii, contestatarul precizează că A încasa majoritatea salariilor în numerar și prezintă o situație a încasării acestor salarii.

În susținerea celor declarate, persoana fizică a prezentat și:

- declarație notarială din data de 29.04.2015, prin care persoana fizică A confirmă restituirea sumei de 0 euro, precum și faptul că persoana fizică X nu mai are nici un fel de datorie și nicio obligație rezultând din Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 13.03.2008;

- declarație notarială a persoanei fizice A privind derularea împrumutului.

- copie extrase bancare ale persoanei fizice A pentru anul 2012.

Față de cele prezentate de persoana fizică, organele de verificare fiscală au precizat că acestea nu pot fi luate în considerare, date fiind următoarele:

- persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit, de la persoana fizică A, în data de 13.03.2008 și 15.01.2010, în sumă totală de 0 euro;

- persoana fizică verificată nu a putut prezenta documente justificative sau alte mijloace de probă care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit A, în data de 07.08.2006, de la M și de la L, ci doar a demonstrat că persoanele fizice M și L au deținut sume importante de bani în numerar din retrageri din contul bancar în anul 2006;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații notariale și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la persoanele fizice M și L către A, respectiv de la A către X, plata sau încasarea acestora;

- nu prezintă documente justificative privind conservarea numerarului deținut de către A de la data acumulării fondurilor, respectiv perioada 2006-2007, până la data acordării împrumutului persoanei fizice X;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, sau pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul primit de A de la persoanele fizice M și L;

- declarația notarială nu reprezintă document justificativ care să ateste remiterea fondurilor de la A către X și nici restituirea acestor fonduri. Declarația notarială dată în fața notarului - reprezintă un înscris supus procedurii notariale de dare de dată certă sau încheiere de certificare a faptei (prezentarea în fața notarului), conform Legii nr. 36/1995 privind art. 148 -149 și OMJ nr. 2333/2013 privind art. 300.

Fata de constatările organelor de verificare fiscală, raportat la sustinerile contestatorului, organul de soluționare a contestației reține ca:

Persoana fizică X a prezentat pactul de opțiune cu clauza de împrumut încheiat cu persoana fizică A, prin care împrumută suma de 0 euro.

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 să se reunească 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 voință 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. 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 parti până la proba contrară.

Prin urmare, nu poate fi reținută constatarea organului de verificare fiscală potrivit căreia nu se poate face dovada transferului sumei împrumutate, întrucât dacă se acceptă existența contractului, implicit presupune și existența transferului între partile implicate.

Totodata, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile efectuate de contestatară trebuie analizate atât prin prisma contractului și anexelor, cât și prin prisma documentelor justificative/elementelor probatorii care le însoțesc. În acest sens, se reține ca organele de verificare fiscală au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Se reține, de asemenea, că organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii pactul de opțiune cu clauză de împrumut încheiat în data de 13.03.2008 între cele două persoane fizice însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Astfel, dacă organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii pactele de opțiune cu clauza de împrumut încheiate între persoanele fizice, nu poate fi reținută nici constatarea potrivit căreia, nu au fost prezentate mijloace de probă care să ateste transferul sumelor de bani între împrumutator și împrumutat. Se reține că în acest caz, contractul încheiat între partii este lipsit de substanță în condițiile în care obiectul său nu s-a concretizat, fapt nedemonstrat de organele de verificare fiscală.

Organele de verificare fiscală au solicitat prezentarea de mijloace de probă care să justifice fondurile utilizate de persoana fizică A, pentru acordarea acestui împrumut.

Se reține că, în ceea ce privește fondurile utilizate de persoana fizică împrumutătoare, contestatarul a prezentat drept sursă a veniturilor împrumutului în suma de 0 euro, conform pactului de opțiune cu clauză de împrumut din data de 13.03.2008, următoarele:

- pentru prima tranșă a împrumutului în valoare de 0 euro, contestatarul a declarat că provine dintr-un împrumut, conform contractului de împrumut din data de 01.10.2007, încheiat între persoana fizică A și persoana fizică K, prin care împrumutatorul A împrumută suma respectivă de la persoana fizică K, care la rândul său a obținut suma din vânzarea unui teren, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.000/22.05.2007 de unde rezultă că a încasat suma de 0 euro, din care 0 euro în numerar și 0 euro prin transfer bancar;

- pentru cea de-a doua tranșă în suma de 0 euro, contestatarul a declarat că suma de 0 euro, provine dintr-un împrumut acordat persoanei fizice A, de L și M, conform contractului de împrumut din data de 07.08.2006, prin care împrumutatorii L și M împrumută suma de 0 euro persoanei fizice A, suma pe care aceștia au obținut-o din vânzarea unui teren cu suma de 0 euro, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.000/28.07.2006, iar

suma de 0 euro aferenta provine din salariile obtinute, care, conform situatiei prezentate, persoana fizica A a obtinut in perioada 2005-2008 salarii nete in cuantum total de 0 euro.

Cât privește reținerea organelor de verificare fiscală potrivit căreia persoana fizică nu a prezentat dovezi de conservare a sumelor de bani în numerar dobândite prin împrumut, de la data împrumutului respectiv martie 2008 și până la data creditării Z SA, respectiv anul 2012, organul de soluționare a contestației nu poate reține această constatare având în vedere că, pe de o parte prin contestație persoana fizică arată faptul că deținea seif și casete de valori la bănci, ceea ce indică o modalitate de conservare a acestor sume de bani, iar pe de altă parte organele de verificare fiscală nu menționează prin ce mijloace prevăzute de lege ar fi putut demonstra conservarea banilor proveniți din împrumut, altele decât prin cele prezentate de contestator.

Nici constatarea conform căreia nu au fost prezentate mijloace de probă din care să reiasă că împrumutul a fost restituit nu se reține de organul de soluționare a contestației, având în vedere că potrivit prevederilor art.4.1.din pactul de opțiune cu clauză de împrumut: *„Sumele împrumutate în perioada prevăzută la art.2.1. din prezentul contract se vor restitui de către împrumutat cel târziu la data de 31.12.2016”*, iar perioada supusă controlului a fost 01.01.2011-31.12.2012, deci în perioada supusă verificării contractul era în derulare, iar termenul de rambursare nu expirase.

Din cele reținute, rezulta ca, persoana fizica A ar fi putut avea surse financiare pentru acordarea împrumutului.

Prin urmare, constatarile organelor de verificare fiscală, raportate la argumentele și documentele prezentate de contestatar, nu au format convingerea organului de soluționare a contestației cu privire la încadrarea sumei de 0 euro, împrumutată de la persoana fizica A, drept sursa din fonduri neidentificate.

b. In ceea ce privește Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008 în valoare de 0 euro, contestatarul sustine ca suma a fost acordată în mai multe tranșe, astfel:

- 0 euro în data de 04.08.2009;
- 0 euro în data de 27.01.2010;
- 0 euro în data de 10.04.2012;
- 0 euro în data de 31.08.2012.

În susținerea celor declarate, persoana fizică a prezentat și:

- declarație din data de 24.09.2015, prin care persoana fizică A confirmă restituirea sumei de 0 euro, precum și faptul că persoana fizică X nu mai are nici un fel de datorie și nicio obligație rezultând din Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008;
- copie extrase bancare ale persoanei fizice A pentru anul 2012;
- balanta de verificare de la societatea W SRL;
- fise de cont 457 „*dividende de platit*”;
- contractele de vânzare cumpărare nr.000/16.03.2012, nr.000/06.04.2012 și nr.000/18.05.2012.

Fata de cele prezentate de persoana fizica, organele de verificare fiscala au precizat ca acestea nu pot fi luate in considerare, date fiind urmatoarele:

- persoana fizică nu a prezentat documente justificative care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar pe care susține că le-a primit, de la A, în data de 04.08.2009 suma de 0 eur, în data de 27.01.2010 suma de 0 eur, în data de 31.08.2012 suma de 0 eur și în data de 10.04.2012 suma de 0 eur, totalizând 0 euro;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar nu a probat, sau prezentat dovezi din care organele de verificare fiscală să poată stabili cu un grad rezonabil de certitudine cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, sau pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații notariale și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la A către X, plata sau încasarea acestora;

- declarația notarială nu reprezintă document justificativ care să ateste remitere fondurilor de la A către X și nici restituirea acestor fonduri. Declarația notarială dată în fața notarului - reprezintă un înscris supus procedurii notariale de dare de dată certă sau încheiere de certificare a faptei (prezentarea în fața notarului), conform Legii nr. 36/1995 - art. 148 -149 și OMJ nr. 2333/2013 - art. 300.

Fata de constatările organelor de verificare fiscala, raportat la susținerile contestatorului, organul de soluționare a contestației reține ca :

Persoana fizica X a prezentat Pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008 prin care A, în calitate de împrumutător-beneficiar, îl împrumută pe X, în calitate de împrumutant-ofertant, cu suma de 0 euro, în diferite tranșe în numerar, la solicitarea împrumutatului, începând cu data semnării contractului și până la 31.12.2012.

Împrumutatorul acordă împrumutul, iar împrumutatul va folosi sumele împrumutate în scopul susținerii și dezvoltării activității societății Z SA.

Pentru fiecare tranșă părțile vor încheia câte un act adițional, împrumutătorul urmând să identifice sursa fondurilor.

Împrumutătorul are dreptul de a opta pentru cumpărarea unui procent de 7% din acțiunile deținute direct sau indirect de împrumutat în cadrul Z SA, iar împrumutătorul are dreptul să își exercite dreptul de opțiune cel târziu la data de 31.12.2014.

În situația în care, împrumutătorul își va exprima opțiunea de cumpărare a acțiunilor, împrumutatul este obligat să vândă; împrumutatul se obligă să restituie, în numerar, suma împrumutată cel târziu la data de 31.12.2016, în situația în care împrumutătorul nu și-a exprimat dreptul de opțiune privind cumpărarea acțiunilor.

Contestatorul a prezentat și următoarele documente:

- act adițional nr. 000 din 04.08.2009 la pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008, prin care A, în calitate de împrumutător-beneficiar, îl împrumută pe X, în calitate de împrumutant-ofertant, cu suma de 0 euro, în numerar, reprezentând prima tranșă din suma de 0 euro iar împrumutătorul declară că sursa fondurilor o reprezintă un împrumut de la domnul K ;

- act adițional nr. 000 din 27.01.2010 la pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008, prin care A, în calitate de împrumutător-beneficiar, îl împrumută pe X, în calitate de împrumutant-ofertant, cu suma de 0 euro, în numerar, reprezentând a doua tranșă din suma de 0 euro iar împrumutătorul declară că sursa fondurilor o reprezintă un împrumut de la domnul K ;

- act adițional nr. 000 din 10.04.2012 la pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008, prin care A, în calitate de împrumutător-beneficiar, îl împrumută pe X, în calitate de împrumutant-ofertant, cu suma de 0 euro, în numerar, reprezentând a treia tranșă din suma de 0 euro iar împrumutătorul declară că sursa fondurilor o reprezintă prețul obținut din vânzarea unui apartament, a unor terenuri și a unui autoturism.

- act adițional nr. 000 din 31.08.2012 la pactul de opțiune cu clauză de împrumut din data de 15.04.2008, prin care A, în calitate de împrumutător-beneficiar, îl împrumută pe domnul X, în calitate de împrumutant-ofertant, cu suma de 0 euro, în numerar, reprezentând a patra tranșă din suma de 0 euro iar împrumutătorul declară că sursa fondurilor o reprezintă prețul încasat în urma vânzării unui apartament și comision încasat în baza unui contract de intermediere imobiliară.

Părțile decid modificarea art. 2.1. în sensul că suma totală a împrumutului acordat se reduce de la 0 euro la 0 euro.

Se retine ca, organele de verificare fiscala nu au pus sub semnul indoielii pactul cu clauza de imprumut incheiat intre persoanele fizice, însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Referitor la prima și a doua tranșă de 0 euro, respectiv de 0 euro contestatarul sustine ca aceasta provine dintr-un împrumut contractat de A de la K ce avea suma respectiva din dividendele primite de la societatea comerciala W SRL, la care este asociat.

Contestatarul a depus la dosar balante de verificare și fișe de cont ale societății W SRL, din analiza cărora rezulta ca persoana fizica K a încasat venituri din dividende în data de 28.12.2009, or data acordării primei tranșe este 04.08.2009, rezultând ca persoana fizica a încasat venituri ulterior acordării împrumutului către A.

De asemenea se retine ca nu au fost prezentate contracte de împrumut între A și K, or simpla afirmație a persoanei fizice contestatare se ia în considerare doar în cazul în care este susținută și de alte mijloace de probă, așa cum prevede art.58 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la cea de-a treia tranșă a pactului de împrumut, în suma de 0 euro din data de 10.04.2012, contestatarul a susținut ca persoana fizica A a detinut aceasta suma din două contracte de vânzare-cumpărare bunuri imobile încheiate în data de 16.03.2012 și respectiv în data de 06.04.2012 și din vânzarea unui autoturism în valoare de 0 euro.

Prin contractul de vânzare cumpărare din data de 16.03.2012, persoanele fizice AB și AC, în calitate de vânzatori, vând prin **mandatar A**, un apartamentul situat în București, persoanei fizice AD, în calitate de cumpărător, prețul convenit fiind de 0 lei.

Prin contractul de vanzare cumparare din data de 06.04.2012, persoanele fizice AB si AC, in calitate de vanzatori, vand prin **mandatar A**, doua terenuri arabile, persoanei juridice S SRL, in calitate de cumparator, pretul convenit fiind de 0 euro.

Din documentele prezentate se retine ca persoana fizica A avea in aceasta tranzactie calitatea de mandatar. In ceea ce priveste contractul de mandat, conform Codului civil se retin urmatoarele:

„ART. 2009 Noțiune

Mandatul este contractul prin care o parte, numită mandatar, se obligă să încheie unul sau mai multe acte juridice pe seama celeilalte părți, numită mandant.”, toate actele de procedura fiind efectuate in numele si pe seama mandantului.

Asadar, nu se poate determina daca sumele incasate de A in numele parintilor sai au ramas la dispozitia sa pentru a putea fi oferite spre imprumut contestatarului. Mai mult, contestatarul nu a prezentat documente din care sa reiasa ca sumele incasate din vanzarea imobilelor, ar fi fost imprumutate persoanei fizice A, pentru ca acesta sa le imprumute, la randul sau, persoanei fizice X.

Referitor la afirmatia contestatarului conform careia, suma de 0 euro ca parte din cea de-a treia transa a imprumutului acordat de A persoanei fizice X provine din vanzarea unui autoturism, organul de solutionare a contestatiei retine ca in sustinerea afirmatiei sale, contestatarul nu a prezentat mijloace de proba asa cum prevede art.58 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, or simpla afirmatie nu se poate retine in solutionarea favorabila a cauzei.

Referitor la ultima transa a pactului de imprumut in suma de 0 euro, contestatarul a declarat ca sursa acestui imprumut este un contract de agent incheiat de persoana fizica A cu societatea R INC, in suma de 0 euro si un contract de vanzare cumparare prin care persoanele fizice AC si AE in calitate de vanzatori, prin **mandatar A** vand un apartament in valoare de 0 euro.

In ceea ce priveste contractul de vanzare cumparare din data de 18.05.2012, persoanele fizice AC si AE in calitate de vanzatori, prin mandatar A vand un apartament persoanei fizice AF la un pret de 0 euro, or avand in vedere ca persoana fizica A avea calitatea de mandatar, nu se poate retine ca suma incasata a ramas la dispozitia acestuia pentru a putea fi oferita spre imprumut contestatarului. Mai mult, persoana fizica A, nu a prezentat vreun

contract de împrumut cu vânzătorii, din care să se reiasă, că aceste sume ar fi ajuns la el.

Referitor la suma de 0 euro provenită din încasarea onorariului de agent, contestatarul a prezentat o fișă în limba engleză și extrase de cont, din analiza cărora rezultă că suma totală de 0 euro s-ar fi încasat în două tranșe, una în data de 09.08.2012 în suma de 0 euro și cea de-a doua de aceeași valoare, în data de 05.09.2012, însă având în vedere că persoana fizică A a acordat a patra tranșă din pactul de împrumut în data de **31.08.2012**, deci anterior celei de-a doua încasări, nu se poate concluziona că la data împrumutului, A ar fi detinut 0 pentru a-l împrumuta pe X.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare reține că împrumutatorul nu ar fi dispus de fonduri suficiente care să acopere împrumutul acordat, de unde reiese că acest contract de împrumut este lipsit de substanță și nu poate produce efecte juridice.

Astfel, se reține că organul de verificare fiscală în mod corect nu a luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale împrumutul acordat de persoana fizică A în suma de 0 euro.

3. În ceea ce privește împrumutul în suma de 0 euro de la persoana fizică C se rețin următoarele:

Persoana fizică X a prezentat Contractul de împrumut încheiat în data de 01.12.2010, prin care persoana fizică C, în calitate de împrumutător, împrumută persoanei fizice X, în calitate de împrumutat, suma de 0 euro. Împrumutul se acordă pe o perioadă de 5 ani, data la care împrumutătorul se obligă să restituie suma.

Pentru a justifica sursa de proveniență a sumelor împrumutate persoana fizică X susține că suma de 0 euro provine dintr-un împrumut bancar, contractat de persoana fizică C la Banca în data de 25.01.2006, iar suma de 0 euro din încasări de cecuri reprezentând salarii și din alte încasări, prezentând în susținerea celor afirmate doar extrasele de cont pentru perioada 2006-2010.

În urma verificării, organele de verificare fiscală au constatat că:

- împrumutul în valoare de 0 euro contractat de persoana fizică C de la Banca în data de 25.01.2006, aceasta compensează soldul negativ al contului prezentat, ulterior aceasta având disponibil în cont la sfârșitul zilei suma de 0 euro. Din analiza extraselor de cont aferente perioadei 2006-2012 puse la dispoziție, se constată că aceasta mai are intrări de fonduri, respectiv ieșiri de fonduri necesare traiului personal;

- persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi de conservare a sumelor de bani numerar retrase din contul bancar în perioada 2006-2010, însumând 0 euro;

- persoana fizică verificată susține că împrumutul a fost primit în numerar în S, dar nu a făcut dovada declarării sumei la intrarea în România;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică verificată nu a putut proba, sau prezenta dovezi din care să se poată stabili cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale;

- declarația notarială nu reprezintă document justificativ care să ateste remiterea fondurilor de la persoana fizică C către persoana fizică X și nici restituirea acestor fonduri. Declarația notarială dată în fața notarului reprezintă un înscris supus procedurii notariale de dare de dată certă sau încheiere de certificare a faptei (prezentarea în fața notarului), conform Legii nr.36/1995 - art.148, art149 și OMJ nr. 2333/2013 - art. 300.

Față de reținerile organelor de verificare fiscală, raportat la susținerile contestatarului, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.6 alin. (1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.55 din același act normativ, legiuitorul a prevăzut, pe de o parte cui aparține atribuția de apreciere asupra stării de fapt fiscale și în funcție de ce mijloace de probă se face aprecierea, iar pe de altă parte cum își exercită organele de verificare fiscală dreptul de apreciere.

Persoana fizică X a prezentat Contractul de împrumut încheiat în data de 01.12.2010, prin care aceasta a împrumutat, suma de 0 de la persoana fizică C. Se reține ca organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii contractul de împrumut încheiat între cele două persoane fizice, însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă care să justifice dovada sursei de proveniență a fondurilor, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Contestatarul susține ca împrumutatorul C a declarat ca suma de 0 euro provenea dintr-un împrumut bancar acordat de Banca în data de 25.01.2006 și suma de 0 euro provenea din salarii și economii. Totodată, contestatarul susține ca suma de 0 euro i-a fost acordată în S.

Or, cat priveste sustinerea contestatarei conform careia imprumul a fost primit in numerar, in S, se retine ca persoana fizica X nu a facut dovada declararii sumei la intrare in Romania, obligatie prevazuta de Regulamentul CE nr.1889/2005 al Parlamentului European si al Consiliului privind controlul la intrarea si iesirea din Comunitate, HG nr.707/2006 de aprobare a regulamentului de aplicare a Codului vamal al Romaniei, Ordinul Vicepresedintelui ANAF nr.2028/2012 pentru stabilirea formularului unic al UE utilizat la declararea numerarului la frontiera comunitara si Ordinul Vicepresedintelui ANAF nr.1534/2013 privind modificarea Anexei din Ordinul Vicepresedintelui ANAF nr.2028/2012.

Totodata, se retine ca imprumutatorul, persoana fizica C a imprumutat o suma de bani cu dobanda de la banca, in anul 2006, pentru a fi imprumutata fara dobanda in anul 2010, respectiv la 4 ani de la data imprumutului, ceea ce constituie un indiciu ca imprumul este lipsit de obiect.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarului conform careia o parte din imprumul acordat de persoana fizica C, respectiv suma de 0 euro, a avut ca sursa salariile, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in sustinerea afirmatiilor nu au fost prezentate documente justificative, or simpla afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

Avand in vedere cele de mai sus, organul de solutionare retine ca persoana fizica X nu a justificat cu documente sursa fondurilor, de unde reiese ca acest contract de imprumut este lipsit de substanta si nu poate produce efecte juridice. Astfel, se retine ca organul de verificare fiscala in mod corect nu au luat in considerare la stabilirea situatiei fiscale personale imprumul acordat de persoana fizica C in suma de 0 euro.

4. In ceea ce priveste imprumul in quantum de 0 euro de la persoana fizică D se retin urmatoarele:

Persoana fizica X a prezentat Contractul de imprumut incheiat in data de 11.07.2012, prin care persoana fizică D, in calitate de imprumutator, imprumuta persoanei fizice X, in calitate de imprumutat, suma de 0 euro.

In contract este precizat ca imprumutatorul declara ca sursa fondurilor o reprezinta venituri din munca (salarii-economii).

De asemenea, este prevazut ca imprumutatorul se obliga sa predea imprumutatului, la termenul stabilit, respectiv 30.12.2016, suma de bani, iar in cazul in care imprumutatorul nu restituie suma la termenul convenit se obliga sa plateasca daune interese de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere.

Modificarea contractului se face prin act aditional incheiat intre partile contractate.

Se retine ca pe langa prezentarea contractului de imprumut, contestatarul a explicat ca suma de 0 euro a primit-o in numerar in Romania si a fost restituita in 11.01.2016, in numerar, prezentand in sustinerea celor declarate declaratia (chitanta) datata 11.01.2016, prin care persoana fizica D declara ca a incasat in numerar suma de 0 euro.

In urma verificarii, organele de verificare fiscala au constatat ca:

- in sustinerea celor afirmate nu au fost prezentate dovezi ca persoana fizică D dispunea de suma de bani in numerar in data de 11.07.2012;

- afirmatiile partilor nu reprezinta mijloace de proba care sa ateste transferul efectiv al sumelor de bani in numerar de la persoana fizica D catre persoana fizica X;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-au restituit împrumuturile, deși contestatarul a depus extrase de cont pentru anul 2015, din operațiunile indicate de acesta ca fiind retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar nu a putut proba, sau prezenta dovezi din care sa se poata stabili cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale.

Pentru justificarea fondurilor utilizate, persoana fizica verificata a prezentat contractul de imprumut incheiat cu persoana fizica D, al carui obiect il reprezinta suma de 0 euro, asa cum au retinut si organele de verificare fiscala.

De asemenea, persoana fizica verificate a prezentat dovada sursei fondurilor împrumutate de D, respectiv contractul de munca incheiat de împrumutator cu angajatorul P SA, un centralizator din care reiese ce venituri ar fi obtinut in perioada cuprinsa intre data incheierii contractului de munca prezentat si data incheierii contractului de imprumut, copie a pasaportului si a permisului de sedere in Romania.

Avand in vedere ca pin contestatie, persoana fizica a sustinut ca „*am prezentat organului fiscal inclusiv sursa banilor împrumutati de catre D*”, iar in data de 02.05.2019, persoana fizica X a „*redepus*” documentele prezentate si in timpul verificarii fiscale, documente ce au fost transmise organului de solutionare a contestatiei cu adresa Directiei Generale Control Venituri Persoane Fizice nr.A_VEF 000/2019, in virtutea rolului activ conferit de legiuitor, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat organului

fiscal emitent al actului atacat punctul de vedere cu privire la aceste documente.

Fata de informatiile transmise de organele de verificare fiscala, coroborate cu constatarile din raportul de verificare fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

Contribuabilul a depus in sustinerea argumentelor sale contractul de imprumut incheiat cu D, avand ca obiect suma de 0 euro.

Asa cum am aratat si anterior, contractul este un acord de vointă 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 vointă 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 vointei de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de vointă.

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 vointă al părților așa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

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

Astfel, se reține că organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii contractul de împrumut încheiat între cele două persoane fizice, însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Cât privește reținerea potrivit căreia nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-au restituit împrumuturile, organul de soluționare a contestațiilor reține că potrivit clauzelor contractuale, data restituirii este 30.12.2016, deci în afara perioadei supuse verificării. Este adevărat că dovada restituirii, chiar și în afara perioadei, prezintă relevanță, însă aceasta nu poate fi concludentă dacă nu este cuprinsă în perioada supusă verificării, cel mult, se reține că persoana fizică verificată a prezentat în susținere declarația persoanei fizice D, datată 11.01.2016 prin care împrumutatorul declară că a primit suma împrumutată.

Astfel, nici această constatare nu poate fi reținută de organul de soluționare a contestației.

În ceea ce privește constatarea potrivit căreia nu au fost depuse documente din care să reiasă că împrumutatorul dispunea de suma de bani de bani în numerar în data de 11.07.2012, organul de soluționare a contestației reține că acesta a depus în susținere, documente așa cum am arătat anterior.

Este adevărat că, contractul individual de muncă dovedește că împrumutatorul a avut o relație contractuală pe o perioadă nedeterminată în care, dacă s-ar fi derulat până la data încheierii contractului de împrumut și cu un salariu

stipulat in contract, ar fi putut dobandi veniturile imprumutate si chiar mai mult decat atat, conform situatiei anexate de contribuabil. Insa organul de verificare fiscala nu a avut nicio constrangere legislativa sa nu verifice veridicitatea declaratiilor, coroborat cu aceste documente, respectiv perioada in care raporturile de munca s-au derulat cu P SA, daca imprumutatorul mai dispunea de aceste venituri la data incheierii contractului de imprumut, modul de plata al salariului, etc, informatii care coroborate cu alte mijloace de proba ar fi demonstrat daca imprumutatorul dispunea de suma imprumutata.

Cat priveste constatarea conform careia nu au fost administrate mijloace de proba din care sa reiasa transferul efectiv al sumelor de bani in numerar de la persoana fizica D, catre persoana fizica X, organul de solutionare a contestatiei retine ca aceasta este in stransa legatura cu detinerea sumei imprumutate, intrucat daca se demonstreaza ca imprumutatorul nu detinea suma imprumutata este evident ca nici nu a avut loc un transfer efectiv al banilor, iar contractul de imprumut este lipsit de substanta. In schimb, daca organele de verificare fiscala constata ce certitudine ca imprumutatorul a obtinut venituri din salarii, asa cum a declarat, suma pe care a imprumutat-o, contractul de imprumut produce efecte.

Avand in vedere cele prezentate, constatarile organelor de verificare fiscala, raportat la documentele prezentate de contribuabil, nu au format convingerea organului de solutionare a contestatiei cu privire la incadrarea sumei de 0 euro imprumutata de la persoana fizica D, ca sursa din fonduri neidentificate.

5. În ceea ce privește imprumutul in quantum de 0 CHF de la persoana fizică E, se retin urmatoarele:

Persoana fizica X a prezentat pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 10.08.2012, pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 20.09.2012 si pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 19.10.2012.

a) Prin pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 10.08.2012 persoana fizica E, in calitate de imprumutator-beneficiar imprumuta persoana fizica X, in calitate de imprumutant-ofertant, suma de 0 franci elvetieni, in numerar.

De asemenea, prin pactul incheiat este prevazut ca suma imprumutata reprezinta venituri din salarii si economii.

Imprumutatorul are dreptul de a opta pentru cumpararea unui procent de 1% din actiunile detinute direct sau indirect de imprumutat in cadrul Z SA.

Imprumutatorul are dreptul de optiune pana cel tarziu la data de 31.12.2014, in situatia in care isi va exprima optiunea de cumparare a actiunilor, imprumutatul fiind obligat sa vanda.

Imprumutatul se obliga sa restituie, in numerar suma inmanata cel tarziu pana la data de 31.12.2015, in situatia in care imprumutatorul nu si-a exprimat dreptul de optiune privind cumpararea actiunilor.

b) Prin pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 20.09.2012 persoana fizica E, in calitate de imprumutator-beneficiar imprumuta persoana fizica X, in calitate de imprumutant-ofertant, suma de 0 franci elvetieni, in numerar.

De asemenea, prin pactul incheiat este prevazut ca suma imprumutata reprezinta venituri din salarii si economii.

Imprumutatorul are dreptul de a opta pentru cumpararea unui procent de 0,5% din actiunile detinute direct sau indirect de imprumutat in cadrul Z SA.

Imprumutatorul are dreptul de optiune pana cel tarziu la data de 31.12.2014, in situatia in care isi va exprima optiunea de cumparare a actiunilor, imprumutatul fiind obligat sa vanda.

Imprumutatul se obliga sa restituie, in numerar suma inmanata cel tarziu pana la data de 31.12.2015, in situatia in care imprumutatorul nu si-a exprimat dreptul de optiune privind cumpararea actiunilor.

c) Prin pactul de optiune cu clauza de imprumut din data de 19.10.2012 persoana fizica E, in calitate de imprumutator-beneficiar imprumuta persoana fizica X, in calitate de imprumutant-ofertant, suma de 0 franci elvetieni, in numerar.

De asemenea, prin pactul incheiat este prevazut ca suma imprumutata reprezinta venituri din salarii si economii.

Imprumutatorul are dreptul de a opta pentru cumpararea unui procent de 0,5% din actiunile detinute direct sau indirect de imprumutat in cadrul Z SA.

Imprumutatorul are dreptul de optiune pana cel tarziu la data de 31.12.2014, in situatia in care isi va exprima optiunea de cumparare a actiunilor, imprumutatul fiind obligat sa vanda.

Imprumutatul se obliga sa restituie, in numerar suma inmanata cel tarziu pana la data de 31.12.2015, in situatia in care imprumutatorul nu si-a exprimat dreptul de optiune privind cumpararea actiunilor.

Se reține și faptul că persoana fizică a precizat ca scopul acestui împrumut a fost dezvoltarea societății Z SA și a altor societăți din grup.

În susținerea celor declarate, persoana fizică contestată a prezentat și:

- declarațiile pe propria răspundere conform cărora persoana fizică E declară că nu și-a exercitat dreptul de opțiune privind cumpărarea unui procent de din acțiunile deținute de împrumutat în cadrul societății Z SA și că sumele împrumutate în cuantum total de 0 franci elvețieni i-au fost restituite;

- certificat de salariu pentru perioada 2007-2010 emis de Administrația Comunală Impozite

Față de probele prezentate de persoana fizică, organele de verificare fiscală au constatat că:

- persoana fizică X nu a probat, sau prezintă dovezi că persoana fizică E a dispus de sume în numerar în anul 2012;

- persoana fizică verificată nu a probat, sau prezentat dovezi care să ateste remiterea efectivă a sumelor de bani în numerar;

- afirmațiile părților, consemnate în declarații și în contracte sub semnătură privată, nu reprezintă mijloace de probă care să ateste transferul efectiv al sumelor de bani în numerar de la E către X, plata sau încasarea acestora;

- nu au fost prezentate mijloace de probă din care să rezulte că s-a restituit împrumutul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică nu a probat, sau prezintă dovezi din care să se poată stabili cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale.

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

Organele de verificare fiscală nu au pus sub semnul îndoielii pactul de opțiune cu clauza de împrumut din data de 10.08.2012, pactul de opțiune cu clauza de împrumut din data de 20.09.2012 și pactul de opțiune cu clauza de împrumut din data de 19.10.2012, încheiat între persoana fizică E și persoana fizică X, însă au solicitat și prezentarea altor mijloace de probă pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Se reține că pentru justificarea sursei de proveniență a sumelor împrumutate de persoana fizică E au fost prezentate certificate de salariu aferente perioadei 01.07.2007-31.12.2010, emise de Administrația

ComunalaImpozite, din care reiese ca veniturile nete obținute de persoana fizică E, sunt in suma de 0 CHF pentru anul 2007, in suma de 0 CHF pentru anul 2008, in suma de 0 CHF pentru anul 2009 si in suma de 0 CHF pentru anul 2010, insa organele de verificare fiscala nu au constatat daca la data acordarii imprumutului nu ar mai fi dispus de suma imprumutata.

De asemenea, se retine ca, in ceea ce pivește sursa fondurilor împrumutate de la persoana fizică E, organul de soluționare a contestației reține că, aceasta este reprezentată de salarii și economii personale, având în vedere că împrumutătorul lucrează în E și întrucât suma împrumutată este una pe care persoana fizică ar fi putut-o acumula, conform certificatelor de salarii prezentate, organul de soluționare a contestației reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarului potrivit căruia organele de verificare fiscală ar fi putut iniția, potrivit atribuțiilor conferite de lege, schimbul de informații cu organele abilitate din țara de proveniență a sursei fondurilor, în vederea clarificării situației.

Se retine că in cauza nu au fost prezentate documente justificative din care sa reiasa cuantumul sumei folosite de persoana fizică E pentru nevoi personale in perioada 2007-2010, respectiv pana in anul 2012, cand persoana fizica X susține că i-a acordat suma de 0 franci elvetieni in numerar, astfel: 0 franci elvetieni in data de 10.08.2012, 0 franci elvetieni in data de 20.09.2012 si 0 franci elvetieni in data de 19.10.2012.

Avand in vedere cele retinute, constatările organelor de verificare fiscala, raportat la argumentele invocate si la documentele prezentate, nu au format convingerea organului de solutionare a contestatiei cu privire la incadrarea sumei totale de 0 CHF imprumutata de la persoana fizica E, ca surse din fonduri neidentificate.

6. În ceea ce privește împrumutul in cuantum de 0 USD acordat de F, se rețin următoarele:

Contestatarul a prezentat contractul de imprumut din data de 15.07.2012, declaratia de restituire a imprumutului, declaratiile anuale de venit emise de catre Agentia Fiscala pentru anii 2012-2014 si a sustinut ca suma de bani imprumutata de persoana fizica F a avut ca sursa de provenienta veniturile din salarii incasate in C intr-o perioada de 20 ani, banii fiind adusi in Romania de catre familie, in mai multe transe, mai mici de 10.000 USD si pastrati in numerar la adresa de domiciliu a mamei sale.

Urmare analizei efectuate asupra documentelor si informatiilor obtinute/detinate, organele de verificare fiscala au constatat urmatoarele:

- persoana fizica verificata nu a putut proba, sau prezenta dovezi de conservare a sumelor de bani numerar aduse in tara din C in perioada 2000.2012 ;

- afirmatiile partilor, consemnate in declaratii si in contracte sub semnatura privata, nu reprezinta mijloace de proba care sa ateste transferul efectiv al sumelor de bani in numerar de la persoana fizica F catre persoana fizica X, plata sau incasarea acestora;

- nu au fost prezentate mijloace de proba din care sa rezulte ca s-a restituit imprumul, deși persoana fizică verificată a depus extrase de cont aferente anului 2015, din care rezultă retrageri de numerar în sumă totală de 0 lei, dar persoana fizică nu a probat, sau prezenta dovezi din care să se poată stabili cuantumul sumelor folosit pentru nevoile personale, respectiv pentru rambursarea împrumuturilor primite sau creditarea societăților, din numerarul retras din conturile personale.

Față de reținerile organelor de verificare fiscală, raportat la susținerile contestatarului, organul de soluționare a contestației reține că:

Referitor la constatarea organelor de verificare fiscală potrivit căreia persoana fizică nu a prezentat dovezi de conservare a sumelor de bani în numerar aduse in tara din Canada in perioada 2000 - 2012, respectiv a sumei de 0 USD, organul de soluționare a contestației nu poate reține această constatare având în vedere că organele de verificare fiscală nu menționează prin ce mijloace prevăzute de lege ar fi putut demonstra conservarea banilor proveniți din împrumut.

Față de reținerea conform căreia contestatarul nu a prezentat dovezi care să ateste transferul sumelor împrumutate de la împrumutător la împrumutat, organul de soluționare a contestației reține că poate fi un indiciu faptul ca suma de 0 USD a fost acordata cash, un alt indiciu fiind faptul ca din documente emise de autoritățile din C reiese ca numai in anul 2012 împrumutătorul a obținut venituri in suma de 0 USD, care ar acoperi suma împrumutata.

Cât privește sursa fondurilor împrumutate de la persoana fizică persoana fizica F, organul de soluționare a contestației reține că, aceasta este reprezentată de salarii având în vedere că împrumutătorul lucrează în C din

anul 2000 și întrucât din documente emise de autoritățile din C reiese ca numai în anul 2012 împrumutătorul a obținut venituri în suma de 0 USD, suma împrumutată fiind una pe care persoana fizică ar fi putut-o acumula, organul de soluționare a contestației reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarului potrivit căruia organele de verificare fiscală ar fi putut iniția, potrivit atribuțiilor conferite de lege, schimbul de informații cu organele abilitate din țara de proveniență a sursei fondurilor, în vederea clarificării situației.

Referitor la susținerea contestatarului privind prezumția dobândirii licite a averii, organul de soluționare a contestației reține că nu se pune problema înlăturării prezumției de dobândire licită a averii și nici nu ne aflăm în situația confiscării averii fraudulos obținute, așa cum susține contestatarul.

Având în vedere cele reținute, constatările organelor de verificare fiscală, raportat la argumentele invocate și la documentele prezentate, nu au format convingerea organului de soluționare a contestației cu privire la încadrarea sumei totale de 0 USD împrumutată de la persoana fizică F, ca surse din fonduri neidentificate.

a) Având în vedere că nici în timpul verificării fiscale, nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, contestatarul nu a adus justificări și nici nu a depus documente/mijloace de probă, care să facă dovada sursei de proveniență a fondurilor aferente următoarelor împrumuturi, respectiv:

- împrumutul de la persoana fizică A în valoare de 0 euro;
- împrumutul de la persoana fizică C în valoare de 0 euro, astfel, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X pentru impozitul aferent veniturilor din împrumuturile de mai sus, respectiv de la persoana fizică A în valoare de 0 euro și de la persoana fizică C în valoare de 0 euro, acesta reprezentând impozit pe venit a căror sursă nu a fost identificată.

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 respinge contestația** formulată de persoana fizică X pentru accesoriile aferente.

b) De asemenea, având în vedere că documentele prezentate și argumentele invocate de contestatar, raportate la constatările din raportul de verificare fiscală, conduc la o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de verificare fiscală, respectiv pentru:

- împrumutul de la persoana fizică B în valoare totală de 0 euro;
- împrumutul de la persoana fizică A în valoare de 0 euro;
- împrumutul de la persoana fizică D în valoare totală de 0 euro;
- împrumutul de la persoana fizică E în valoare totală de 0 CHF;
- împrumutul de la persoana fizică F în valoare de 0 USD,

organul de soluționare a contestației nu poate reține constatările organelor de verificare fiscală, astfel, în temeiul 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 **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF 000/2018, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, **pentru impozitul pe venit aferent împrumuturilor analizate mai sus**, urmând ca organele de verificare fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze pentru aceeași perioadă situația de fapt, în conformitate cu prevederile legale incidente în cauză și cu considerentele prezentei decizii și să emită un nou act administrativ fiscal, după caz.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe venit analizat, se reține că potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", acestea urmează soarta principalului. Întrucât prin contestație nu au fost aduse argumente privind modul de calcul, cota aplicată și perioada pentru care au fost calculate și având în vedere că prin prezenta decizie a fost **desființată** Decizia de impunere nr. A_VEF 000/2018, pentru impozit pe venit aferent împrumuturilor analizate, ca o consecință **se va desființa** Decizia de impunere nr. A_VEF 000/2018 și pentru accesoriile aferente.

*

*

*

Prin adresa nr. A-SLP 000/2019, organul de solutionare a solicitat organului fiscal emitent al actului atacat stabilirea influentei fiscale a veniturilor pentru care s-a respins contestatia, respectiv impozitul pe venit si accesoriile aferente (dobânzi și penalități de întârziere) pentru suma de 0 euro, reprezentand împrumuturi de la persoana fizica A si pentru suma de 0 euro, reprezentând împrumuturi de la persoana fizica C, iar din informatiile transmise de Directia Generala Control Venituri Persoane Fizice cu adresa nr. A-VEF 000/2019, organul de solutionare se afla in imposibilitatea de a identifica care este cuantumul impozitului pe venit si accesoriile aferente, pentru care s-a respins contestatia prin prezenta decizie si al impozitului pe venit si accesoriilor aferente pentru care s-a dispus desfiintarea actului administrativ contestat, asa cum a fost analizat la prezentul capitol.

Astfel, organul de solutionare va desfiinta decizia de impunere contestata pentru cuantumul total al impozitului pe venit si accesoriile aferente, cu precizarea ca refacerea verificarii fiscale se impune doar **pentru impozitul pe venit aferent urmatoarelor împrumuturi:**

- de la persoana fizica B in valoare totala de 0 euro;
- de la persoana fizica A in valoare de 0 euro;
- de la persoana fizica D în valoare totala de 0 euro;
- de la persoana fizica E in valoare totala de 0 CHF si de la persoana fizica F in valoare de 0 USD.

Pentru considerentele reținute în prezenta decizie și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale A_VEF 000/2018, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, pentru suma de 0 lei, reprezentând:

- 0 lei impozit venit;
- 0 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 0 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,

urmând ca organele de verificare fiscală prin alte persoane decat cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleeași 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 Curtea de Apel....., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,