



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**



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

**Direcția Generală de Soluționare**  
**a Contestațiilor**

**DECIZIA nr. / 02.2019**  
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**.

Persoana fizică **X** contestă Decizia 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, respectiv 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;
- 0 dobânzi aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
- 0 penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000/2018, contestate, potrivit confirmării de primire nr. AR000, 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, așa cum reiese din ștampila oficiului poștal aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

De asemenea, în temeiul art.276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 1

contestatara a solicitat susținerea orală a contestației, procedură la care contestatara s-a prezentat în data de 10.2018, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal privind susținerea orală a contestației formulată de persoana fizică X.

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, anexată în original la dosarul cauzei.

**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, pentru următoarele considerente:**

1. Durata verificării situației fiscale personale a depășit termenul prevăzut de art.140 alin.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, situație în care actele administrativ fiscale emise sunt nule.

Contestatara menționează că organul de verificare fiscală a precizat că durata verificării situației fiscale personale a fost suspendată pentru 194 zile, dar o mare parte din aceste zile nu au fost pentru prezentarea de documente sau informații ci au avut în vedere depunerea unor note explicative ce nu erau obligatorii, fiind la latitudinea contestatarului dacă le depune sau nu.

De asemenea, chiar și în condițiile scăderii zilelor invocate de organele de verificare fiscală ca temei al prelungirii, durata verificării ar depăși termenul maxim de 6 luni, rezultând o durată de peste 10 luni a verificării fiscale.

Temporizarea verificării fiscale și limitarea perioadei în care subiectul de drept poate fi supus unui control din partea autorității, reprezintă garanții ale respectării principiului securității juridice și a dreptului la un proces echitabil în sensul art.6 din CEDO, nerespectarea termenului de 6 luni și nefinalizarea verificării fiscale în interiorul acestuia echivalează cu o depășire nepermisă a limitelor temporale ale mandatului organelor de verificare fiscală.

Contestatarul invocă faptul că acest termen de 6 luni este impus organului fiscal printr-o notă imperativă, iar dacă se apreciază că nerespectarea acestui termen atrage o sancțiune, întrucât în situația în care organele de verificare ar putea prelungi *sine die* durata verificării fiscale, ar fi astfel eludat însuși scopul acestei reglementări și anume evitarea unei conduite abuzive a organelor fiscale.

De altfel, această "sanctiune" a fost în mod expres reglementată de Noul Cod de Procedură Fiscală care, la art. 126 alin. (2) prevede că 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 verificare fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere.

În consecință, contestatarul invocă faptul că legiuitorul a urmărit sancționarea organului fiscal în situația depășirii termenului în care trebuie să se finalizeze verificarea fiscală, considerând o astfel de conduită ca fiind nelegală, generatoare de prejudicii pentru contribuabilul a cărui activitate este direct afectată printr-o durată excesivă a controlului fiscal.

Prima consecință a depășirii termenului verificării fiscale o constituie calcularea și aplicarea penalităților pe o perioadă mai mare de timp, respectiv pentru o perioadă suplimentară de timp de 5 luni (decembrie 2017- mai 2018), persoana fizică neavând nicio culpă în acest sens.

De asemenea, contestatara invocă nulitatea Raportului de verificare fiscală prealabilă documentară și implicit și a actelor administrative ulterioare care l-au avut la bază, fiind întocmit cu încălcarea art. 138 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, persoana fizică nefiind notificată cu privire la efectuarea verificării prealabile documentare și nici de concluziile acestui raport.

Totodată, se invocă faptul că, prevederea expresă din lege referitoare la notificarea persoanei fizice este merită să confere persoanei fizice dreptul la apărare, în cadrul unei proceduri administrative, aceasta trebuie să aibă posibilitatea de a cunoaște din timp faptul că este supusă unei verificări, pentru a avea imaginea completă a cazului său, astfel încât să-și pregătească documentele și apărarea, înaintea controlului efectiv cât și în timpul acestuia și a aduce lămuriri organului de verificare.

2. În ceea ce privește numerarul deținut de persoana fizică X, acesta precizează că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare sumele deținute de acesta provenind din sume primite cu titlu de împrumut de la persoana fizică A pe motivul că nu există un contract între cei doi și că declarația împrumutătorului nu este susținută și de sine de ale mijloace de probă, fără însă a preciza care ar trebui să fie acelea.

Contestatara precizează că sumele împrumutate de la persoana fizică A în valoare totală de 0 euro în numerar, au fost folosite pentru creditarea societății Y SRL în vederea susținerii și dezvoltării acesteia, iar împrumutătorul a avut ca sursă de numerar un împrumut pe care acesta l-a încasat tot în numerar, în valoare de 0 euro de la persoana fizică B.

Referitor la faptul că organele de verificare fiscală au solicitat contracte de împrumut în formă scrisă, contestatara precizează că obligativitatea

prezentării unui contract scris nu este statuată în nici un act normativ, iar Codul civil consacră în mod expres principiul consensualismului prin dispozițiile art.1178 referitoare la libertatea formei și ale art.1240 privitoare la formele de exprimare ale consimțământului verbal sau în scris.

Voința poate fi exprimată și printr-un comportament care, potrivit legii, convenției părților, practicilor stabilite între acestea sau uzanțelor, nu lasă nicio îndoială asupra intenției de a produce efecte juridice fără alte formalități speciale.

Totodată, contestatara invocă faptul că persoana fizică A era la momentul împrumutului și este și în prezent partenerul de viață al contestatarei, motiv pentru care nu s-a pus problema semnării unui contract între cei doi.

Astfel, consideră că între persoane care au o relație de conviețuire, sunt incompatibile comportări din care ar reieși o lipsă de încredere a unora față de alții, cum ar fi aceea de a pretinde întocmirea unor înscrisuri pentru constatarea operațiilor juridice ce intervin între ele.

Mai mult, împrumutătorul a dat o declarație notarială în care a menționat că a împrumutat-o pe X cu suma de 0 euro.

De asemenea și împrumutătorul acestuia, B a declarat la notar ca l-a împrumutat pe A cu suma de 0 euro, înscris care de asemenea reprezintă mijloc de probă.

Contestatra susține că la data de 01.01.2011 deținea în numerar suma de 0 lei în biroul său, sumă de care avea cunoștință și fostul său soț, C.

De asemenea, susține că în mod abuziv, organele de verificare fiscală consideră că nu au luat în considerare niciun mijloc de probă (documente justificative, dovezi) referitoare la sumele de bani deținute efectiv la începutul perioadei verificate 01.01.2011, inspectorii fiscali indicând doar prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fără însă a justifica de ce apărările persoanei fizice nu pot fi primite.

Totodată, contestatara precizează că nu există nicio obligație privind dovedirea deținerii și înregistrării sumelor de bani primite de la persoană fizică.

Mai mult, persoana fizică susține că prin respingerea declarației fostului său soț, organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art. 6 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

Contestatara invocă prevederile art. 7 din Codul de Procedura Fiscala potrivit căruia, în exercitarea rolului activ impus de lege organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, dar și obligația de a

identifica și avea în vedere toate circumstanțele edificatoare și art. 55 din Legea nr. 207/2015, conform căruia mijloacele de probă nu sunt limitate doar la înscrisuri.

Astfel, declarația dată de A, autenticată prin încheierea de autentificare nr. 578 din 11.05.2018 de către notarul public, constituie mijloc de probă în dovedirea împrumutului acordat de acesta subsemnatei.

3.Referitor la sursa fondurilor ce au fost întrebuințate pentru creditarea societăților în numerar în perioada 2011-2012, contestatara precizează că în mod abuziv organele de verificare fiscală nu au luat în calcul susținerile sale cu privire la împrumuturile acordate în numerar de A în sumă de 0 euro, considerând că nu a adus suficiente dovezi, deși înscrisurile prezentate fac pe deplin dovada realității tranzacțiilor.

În ceea ce privește susținerea organelor de verificare fiscală că X nu ar fi avut sumele necesare restituirii împrumutului primit de la A, contestatara precizează că în perioada 2013-2016 a încasat venituri din chirii și a ridicat sume din conturile personale, încasări ce i-ar fi permis restituirea împrumutului și a prezentat o situație a încasărilor din această perioadă.

Referitor la susținerea organelor de verificare fiscală conform căreia, împrumutătorul B nu face dovada conservării sumei de 0 euro care în data de 17.03.2010 i-a împrumutat persoanei fizice A, contestatara susține că nu s-a ținut cont de quantumul foarte mare al sumei în numerar pe care B o deținea în anul 2008, respectiv suma de 0 euro, care este aproape imposibil de epuizat chiar și într-o perioadă de timp îndelungată, cu atât mai mult într-o perioadă scurtă de 2 ani, timp scurs de la momentul dobândirii acestor sume și până la încheierea contractului de împrumut în valoare de 0 euro cu A.

Referitor la considerentul potrivit căruia nu au fost administrate mijloace de probă care să ateste transferul sumelor de bani între B și A, precum și între A și X contestatara precizează că ambele tranzacții au fost efectuate în numerar, singura probă o constituie declarațiile notariale pe care ambii le-au dat întrucât legea nu instituie nicio condiție privind modul de probare al transferului sumelor reprezentând împrumutul acordat. Astfel, având în vedere relația de prietenie existentă între părți, precum și faptul că B este o persoană cu resurse financiare importante care dispunea de suma de 0 euro, conform celor expuse la punctul anterior, este suficient ca proba transferului sumelor împrumutate să fie făcută prin intermediul declarațiilor părților.

Referitor la considerentul potrivit căruia împrumuturile au fost acordate fără dobândă și fără constituirea unei garanții în caz de întârziere a rambursării sau imposibilitatea restituirii sumelor de bani, contestatara precizează că, Codul civil nu prevede în legătură cu încheierea valabilă sau pentru a face dovada încheierii unui contract de împrumut nicio condiție privind constituirea de garanții sau acordarea cu dobândă a împrumutului.

Or, prin considerarea acestora de către organul fiscal ca fiind condiții obligatorii pentru dovedirea contractului de împrumut, acesta adaugă fără justificare la lege.

Referitor la considerentul potrivit căruia nu exista posibilitatea reală de a rambursa împrumutul având în vedere că nu exista o situație clară a cheltuielilor, pentru perioada în care sumele au fost restituite, contestația susține că rambursarea s-a extins pe o perioadă de 3 ani (2013-2016), perioada care este în afara controlului efectuat, prezentând în acest sens situația disponibilului existent în conturile bancare la sfârșitul anilor 2012-2016, fișe de angajat, extrase de cont, dispoziții de plată, fișa contului 4551 – Y SRL și Z SRL din perioada 2013-2016.

Referitor la susținerea organelor de verificare fiscală privind neprezentarea mijloacelor de probă, contestația susține că aceste mijloace de probă pot fi declarații furnizate de persoana supusă verificării sau chiar de alte persoane, precum și înscrisuri sub semnătură privată.

Persoana fizică X susține că o parte din retragerile în numerar, în suma de 0 lei, au fost utilizate ca sursă pentru împrumuturi acordate societăților în care deține părți sociale, iar la stabilirea modului de utilizare a fondurilor pentru anii 2011 și 2012 nu s-a avut în vedere acest aspect și în consecință acestea au fost luate în calculul sumelor utilizate de două ori.

Astfel, suma de 0 lei pentru anul 2011 și de 0 lei pentru anul 2012 diminuează de drept veniturile suplimentare din surse neidentificate stabilite în raportul de verificare fiscală și implicit a impozitului și accesoriilor calculate.

Contestația consideră că nu există un temei legal în baza căruia organul de verificare fiscală să califice faptul că susținerile aduse nu pot fi reținute, deoarece a dovedit realitatea actelor și faptelor care au stat la baza declarațiilor sale.

4. Referitor la obligațiile fiscale accesorii aferente sumelor stabilite cu titlu de impozit suplimentar asupra veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, impozit în suma de 0 lei, contestația susține că pentru diferențe suplimentare aferente anului 2011, data scadentă începând de la care au fost calculate obligații fiscale accesorii a fost data de 01.01.2012, iar pentru diferențele suplimentare aferente anului 2012, a fost data de 01.01.2013 fără a fi menționat în cuprinsul raportului de verificare temeiul de drept în baza căruia au fost stabilite aceste date scadente.

De asemenea, contestația invocă faptul că, având în vedere că termenul de depunere al declarației pentru veniturile obținute din cedarea folosinței bunurilor pentru anul 2011 a fost data de 25 mai 2012, iar pentru anul 2012 a fost data de 25 mai 2013, nu se pot calcula obligații fiscale accesorii începând cu data de 01.01.2012, respectiv 01.01.2013, adică înainte de termenul limită de depunere a declarațiilor de venit.

Persoana fizică invocă prevederile art.2 alin.(3) din OPANAF 52/2012, conform cărora este stabilit faptul că până la data de 15 septembrie a anului următor celui pentru care se face impunerea, organul fiscal competent emite deciziile de impunere anuală pe baza datelor din declarațiile privind veniturile realizate și a celorlalte informații existente în evidența fiscală, art. 84<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil privind obligațiile declarative aferente anului 2014 și principiul conform căruia legea nu retroactivează.

Astfel, prin coroborarea prevederilor legale mai sus menționate termenul scadent nu poate fi stabilit anterior termenului limită prevăzut pentru emiterea deciziilor anuale de impunere, respectiv data de 15 septembrie.

5. Referitor la caracterul licit al averii, contestatara susține că, în conformitate cu art.44 alin.8 din Constituția României averea dobândită licit nu poate fi confiscată, iar caracterul licit al dobândirii de prezumă și cum nu s-a dovedit în nici un fel că a fost implicată în eventuale nereguli, declarațiile și documentele pe care le-a depus ar fi trebuit luate în considerare.

Totodata, contestatara considera ca organele de verificare fiscala au interpretat si aplicat trunchiat prevederile Legii nr.207/2015, respectiv art.6 privind exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal, art.7 privind rolul activ si alte reguli de conduita si art.139 privind drepturile si obligatiile organului fiscal. Astfel, invoca incalcarea art.12 alin.4 din Codul de procedura fiscala, nefiind adusa nicio proba privind reaua credinta sau o contra proba prin care sa dovedeasca ca informatiile furnizate de persoana fizica nu sunt adevarate.

De asemenea, contestatara precizeaza ca nu s-a tinut cont de contractul de imprumut si declaratiile date de persoanele implicate in respectivele imprumuturi, nefiind dovedit prin niciun mijloc de proba ca provenienta fondurilor nu este cea din imprumutul acordat de A, invocand in acest sens prevederile art.73 alin.2 din Legea nr.207/2015 cu privire la sarcina probei.

Astfel, în raportul de verificare fiscală nu sunt menționate motivele obiective pentru care organul fiscal nu ia în considerare Declarația dată de A.

Mai mult, precizeaza ca sarcina probei revine celui care invoca acest caracter, iar emitentul actelor administrative are obligatia de a indica elementele de fapt si de drept care au stat la baza solutiei adoptate, in functie de care contribuabilul isi poate formula apararea.

In ceea ce priveste prezumtia dobandirii licite a averii, contestatara invoca Decizia Curtii Constitutionale nr.85/1996, dezbaterile care au insotit adoptarea tezelor Constitutiei din 1991 si Decizia Curtii Constitutionale nr.799/2011, conform carora prezumtia dobandirii licite a averii precum si dovada sursei, ca orice prezumtie, constituie un mijloc de proba, organul fiscal nerasturnand acesata prezumtie.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii, precizează că acestea urmează soarta principalului, conform principiului *accessorium sequitur principale*.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A\_VEF 000/2018 și a Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2018.

**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.109<sup>1</sup> 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 creditare Y SRL, lei creditare Z SRL, 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 majorarea soldurilor conturilor bancare) și au existat surse în sumă de 0 lei (0 lei încasări din salarii, 0 lei venituri din cedarea folosinței bunurilor, 0 lei venituri din dividende, 0 lei venituri din dobânzi, 0 lei restituiri ale unor împrumuturi acordate, 0 lei încasări din sultă de la C, 0 lei venituri din alocații), rezultând suma de 0 lei venituri suplimentare din surse neidentificate;

- în anul 2012 a utilizat fonduri în sumă de 0 lei (0 lei achiziții de bunuri imobile, 0 lei creditare Y SRL, 0 lei împrumut D, 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 majorarea soldurilor conturilor bancare) și au existat surse în sumă de 0 lei (0 lei încasări din venituri impozabile, 0 lei



venituri din dobânzi, 0 lei venituri din cedarea folosinței bunurilor declarate, 0 venituri din cedarea folosinței bunurilor nedeclarate, 0 lei încasare C cu titlu de sultă, încasare alocație 0 lei, 0 lei încasare restituire împrumut Z SRL, 0 lei încasare restituire împrumut E, 0 lei încasări din împrumuturi primite de la C), rezultând suma de 0 lei venituri suplimentare din surse neidentificate.

Analizând documentele și informațiile deținute, organele de verificare fiscală au constatat 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 cuantumul sumei 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 0 lei, suma provenind în principal din salarii, ridicări de numerar din conturile bancare personale și împrumuturi primite de la persoane fizice despre care mai știa fostul său soț C, sume ce erau păstrate în numerar în biroul său.

Organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X nu a prezentat nici un mijloc de probă (documente justificative, dovezi) referitor la sumele de bani deținute efectiv la începutul perioadei verificate 01.01.2011 din care să rezulte faptul că aceste sume au fost efectiv deținute.

Totodată, organele de verificare fiscală nu a luat în calcul susținerea persoanei fizice X referitoare la faptul că acesta deținea numerar, deoarece conform art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică verificată X avea obligația de a întreprinde toate măsurile în vederea procurării mijloacelor de probă care să dovedească realitatea actelor și faptelor care au stat la baza declarațiilor sale.

În Declarația de patrimoniu și venituri înregistrată la ANAF - Registratura Generală sub nr. 000/2017 și la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2017 persoana fizică X a completat la *Capitolul A. Elemente de patrimoniu, punctul 7 Datorii*, următoarele:

- în anul 2011, a primit de la A suma de 0 lei;
- în anul 2012, a primit de la A suma de 0 lei.

De asemenea, prin răspunsul la nota explicativă înregistrată la ANAF - Registratura Generală sub nr. 000/2017 și la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2017, persoana fizică X a declarat că încasarea sumelor s-a realizat în numerar.

În ceea ce privește împrumutul de 0 euro de la A, organele de verificare fiscală au constatat că nu a avut la bază un contract de împrumut scris între părți, iar declarația persoanei fizice A nu este susținută și de alte mijloace de probă, conform prevederilor art. 58 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că persoana fizică X nu a dovedit realitatea actelor și faptelor care au stat la baza declarațiilor sale, 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.

Urmare constatărilor și în baza prevederilor art.41, art.43, art.61, art.62, art. 79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.138, art.140 alin.6, art.147 art.173 alin.1,174 alin.1,175 alin.3 și 176 lin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare art.1 alin.2,33,34,35,36,37 și 38 din O.P.A.N.A.F. NR.3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, art.120, art.120<sup>1</sup> 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.

De asemenea, organele fiscale au calculat accesorii aferente acestor sume în valoare de 0 lei, reprezentând 0 lei dobânzi și 0 lei penalități de întârziere.

Totodată, în baza informațiilor deținute de către organul fiscal, a Declarației de patrimoniu și de venituri și a documentelor justificative prezentate de persoana fizică X, s-a constatat că aceasta a avut încasări din venituri din cedarea folosinței bunurilor de la persoana fizică F, în suma de 0 lei pentru anul 2011, respectiv suma de 0 lei pentru anul 2012, pentru care organele de verificare fiscală, conform art. 61 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabilă în anul 2011, respectiv anul 2012), au calculat impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 0 lei și accesorii aferente în sumă de 0 lei reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 lei.

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

## A. ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește invocarea de către persoana fizică a faptului că durata verificării fiscale a fost depășită, iar potrivit art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, verificarea fiscală trebuia să înceteze, se rețin următoarele:

Potrivit art.140 din actul normativ invocat, în vigoare la data începerii verificării fiscale:

*“(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.”*

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 acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).”*

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.

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 Avizului de verificare fiscală nr.A\_VEF 000/2016 precum și a solicitării persoanei fizice de amânare a începerii verificării la data de 20.12.2016 și s-a finalizat în data de 08.05.2018 când a fost programată discuția finală, într-un termen de 504 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, conform prevederilor art. 140 alin. (6) și alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea însumând un număr de 147 zile, după cum urmează:

- un număr de 45 zile aferente termenului de prezentare a Declarației de patrimoniu și de venituri, calculate de la data începerii verificării fiscale, până la data depunerii Declarației de patrimoniu și de venituri, respectiv la data înregistrării la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2017;

- un număr de 17 zile aferente primirii răspunsului la nota explicativă înaintată prin Adresa nr. A\_VEF 000/2017, calculate de la 05.2017, reprezentând 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 16 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 Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000;

- un număr de 7 zile 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;

- un număr de 15 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 Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000;

- un număr de 16 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 Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000;

- un număr de 16 zile 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;

- un număr de 7 zile 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;

- un număr de 8 zile 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, prin Minuta întâlnirii nr.000/2018, excluzând perioada de suprapunere.

Astfel, din totalul duratei verificării fiscale de 504 zile se vor scadea un număr de 147 zile de suspendare, rezultând un număr de 357 zile în care s-a efectuat verificarea fiscală.

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

*„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”.*

Fata de cele prezentate, se reține faptul că perioada efectivă de durată a verificării fiscale a fost de de 357 zile, nefiind depășit termenul de decădere, stabilit de lege pentru durata maximă a verificării fiscale, fapt pentru care nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarii.

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.

Referitor la susținerea contestatarii cu privire la faptul că, urmare duratei mari în care s-a desfășurat verificarea fiscală, cuantumului accesorilor 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) și alin.(2) și art.120<sup>1</sup> 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.

**2.** Referitor la invocarea de către persoana fizică contestatară a **încălcării dreptului la apărare**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

Art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

” (1) *Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*”

coroborat cu art. 145 alin. (3) din același act normativ, care stipulează:

*“ART.145 alin.(3) La finalizarea verificării situației fiscale personale, organul fiscal central prezintă persoanei fizice constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acesteia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma verificării sau a cazului în care persoana fizică renunță la acest drept și notifică, în scris, acest fapt organului fiscal. Dispozițiile art. 138 alin. (18) sunt aplicabile în mod corespunzător. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei verificării situației fiscale personale.*

*ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de verificare fiscală, la încheierea verificării fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Din analiza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2018-CAP. V „Discuția finală cu contribuabilul”, se reține că în data de 04.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit data discuției finale ce a avut loc în data de 05.2018.

Ulterior, persoana fizică a formulat punctul de vedere ce a fost analizat de organele de verificare fiscală, așa cum reiese din CAP. V din raportul de verificare fiscală.

Faptul că persoana fizică nu este de acord cu constatările organelor de verificare fiscală nu înseamnă că punctul de vedere nu a fost analizat.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că dreptul la apărare al contribuabilului nu a fost nesocotit întrucât contribuabilul nu a fost împiedicat să formuleze contestație în cauză, astfel încât va fi respinsă excepția ridicată de contestatar privind nulitatea Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000/2018.

**3.** Referitor la susținerea persoanei fizice potrivit căreia titlul de creanță nu este motivat în fapt și în drept, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art. 95 și art. 97 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora.

Potrivit art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Legea nr. 207/2015, care prevede:

*„ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

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

- e)  *motivele de fapt;*
- f)  *temeiul de drept;”*

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr.A\_VEF 000/2018 rezultă că aceasta respectă prevederile mai sus menționate, respectiv cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

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

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

**4.** Referitor la argumentul persoanei fizice X privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a dispozițiilor art. 12 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la respectarea principiului bunei credințe a contribuabilului, din documentele aflate la dosar, se reține că stabilirea situației fiscale a persoanei fizice contestatate s-a efectuat în baza tuturor documentelor justificative puse la dispoziție, sub semnătură, de către aceasta.

Astfel, față de cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana fizică verificată, organele de verificare fiscală au dat dovadă de bună credință în aprecierea surselor de fonduri indicate de contestatar, motiv pentru care argumentul nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

**5.** Referitor la nerespectarea de către organele de verificare fiscală a activităților preliminare se reține că potrivit art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ (1) Organul fiscal central are dreptul de a efectua o verificare fiscală a ansamblului situației fiscale personale a persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit.*

*(2) Pentru verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice, organul fiscal central efectuează următoarele activități preliminare:*

*a) analiza de risc pentru stabilirea riscului probabil pentru un grup de persoane fizice sau pentru cazuri punctuale, la solicitarea unor instituții ori autorități publice;*



*b) selectarea grupului de persoane care vor fi supuse verificării fiscale prealabile documentare;*

*c) verificarea fiscală prealabilă documentară. [...]"*

Astfel, potrivit prevederilor art. 138 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel cum a fost modificat de pct. 4 al art. II din OUG nr. 50 din 27 octombrie 2015, publicată în M.O. nr. 817 din 3 noiembrie 2015, verificarea fiscală prealabilă documentară „se efectuează având în vedere documentele și informațiile deținute/obținute de organul fiscal central care au relevanță pentru determinarea situației fiscale, cu notificarea persoanei fizice”.

Or, 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 din cadrul 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.

Prin aceeași Notificare nr. A\_VEF 000/2015 persoana fizică X a fost informată 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.

Totodată, persoana fizică X a prezentat organelor de verificare fiscală, documente justificative și explicații prin răspunsurile formulate la întrebările din notele explicative referitoare doar la perioada supusă verificării fiscale și anume anii fiscali 2011 și 2012.

Având în vedere cele de mai sus, se reține 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, motiv pentru care argumentul persoanei fizice contestat nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În concluzie, argumentele persoanei fizice referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și raportului de verificare fiscală contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care organul de soluționare se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

## **B. ASPECTE DE FOND**

**1. 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 supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 2011-2012, în condițiile în care persoana fizică nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, nu face dovada prin mijloace de probă a sursei fondurilor utilizate în cuantum de 0 lei.**

**În fapt**, urmare verificării fiscale a persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au constatat faptul că aceasta a utilizat în perioada 2011-2012, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate, identificate în cuantum de 0 lei, reprezentând creditare firme, împrumuturi acordate, plata impozitelor și taxelor și restituirea unor împrumuturi acordate pentru care persoana fizică contestatară nu a prezentat documente justificative din care să rezulte modul în care a dobândit și deținut numerar în sumă de 0 lei.

Astfel, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care organele de verificare fiscală au stabilit suplimentar în sarcina persoanei fizice pentru perioada verificată impozit pe venit de plată în sumă de 0 lei și au calculat accesorii în sumă de 0 lei.

**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 stării de fapt fiscale au examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare. Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a

bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și cheltuirii fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

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

Urmare verificării fiscale a persoanei fizice X, organele de verificare fiscală au constatat faptul că aceasta a utilizat în perioada 2011-2012, dintr-o sursă neidentificată, fonduri mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate, identificate în cuantum de 0 lei, reprezentând creditare firme, împrumuturi acordate, plata impozitelor și taxelor și restituirea unor împrumuturi acordate pentru care persoana fizică contestatară nu a prezentat documente justificative din care să rezulte modul în care a dobândit și deținut numerar în sumă de 0 lei, pentru care organele de verificare fiscală au stabilit suplimentar în sarcina persoanei fizice pentru perioada verificată un impozit pe venit de plată în sumă de 0 lei și accesorii în sumă de 0 lei.

Referitor la numerarul disponibil la purtător la data de 01.01.2011, se reține că persoana fizică X a precizat cuantumul soldului inițial al numerarului disponibil la purtător la data de 01.01.2011 ca fiind format din aproximativ 0 lei în numerar provenind din salarii și economii, păstrați în biroul său, fără a prezenta mijloace de probă care să susțină afirmațiile făcute.

De asemenea, se reține că prin adresa nr A\_VEF 000/2017 organele de verificare fiscală au solicitat explicații suplimentare cu privire la sumele de bani deținute de aceasta în numerar în cursul perioadei verificate.

Prin adresa înregistrată la ANAF -Registratura Generală sub nr. 000/2017 și la Direcția C, fără a prezenta nici un mijloc de probă (documente justificative, dovezi) referitoare la sumele de bani deținute efectiv la începutul perioadei verificate 01.01.2011.

Or, în lipsa mijloacelor de probă care să ateste soldul în numerar la data de 01.01.2011, potrivit art.10 și art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, reținem că organele de verificare fiscală au respectat prevederile art.6 și art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și a art.35 din O.P.A.N.A.F. nr.3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, stabilind că sumele de bani declarate și neprobate nu se regăsesc în soldul numerarului la purtător la data de 01.01.2011.

Referitor la împrumutul în sumă de 0 euro pe care contestatara declară că l-a primit de la persoana fizică A în vederea susținerii activității economice a societății Y SRL, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- împrumuturile au fost primite de la persoana fizică A în numerar, fără a avea la bază un contract de împrumut scris între părți.

- deși persoana fizică A a declarat că a împrumutat-o pe X cu suma de 0 euro, precizează că este în imposibilitatea de a anexa documente justificative deoarece toate înțelegerile făcute cu doamna X au fost verbale.

Astfel, declarația persoanei fizice A nu este susținută cu mijloace de probă, conform prevederilor art. 58 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

- urmare adresei nr. A\_VEF 000/2018 întocmită în baza dispozițiilor art. 138 alin. (16) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, chiar și persoana fizică X prin răspunsul înregistrat la Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice sub nr. A\_VEF 000/2018, recunoaște că pentru împrumuturile primite de la persoana fizică A nu au fost întocmite documente în acest sens, prezentând doar o Declarație a persoanei fizice A prin care recunoaște împrumutul.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatară și de la persoanele cu care a declarat că a tranzacționat sume de bani.

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

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

*Art. 73 „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*

*Art. 10 alin. (2) „Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.”*

Referitor la suma de 0 euro deținută de către A se reține că aceasta a prezentat organelor de verificare fiscală contractul de împrumut din data de 17.03.2010 încheiat cu persoana fizică B.

Simpla prezentare a contractului, fără prezentarea altor mijloace de probă care să ateste suma împrumutată de persoana fizică X de la A în anul 2010, potrivit art.10 și art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că persoana fizică verificată avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală și de a furniza acestuia informațiile necesare în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime, conform realității și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi erau cunoscute, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr. A\_VEF 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000/2018, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere bazate pe constatările proprii și pe mijloacele de probă prevăzute de normele legale.

Referitor la considerentul potrivit căruia împrumuturile au fost acordate fără dobândă și fără constituirea unei garanții în caz de întârziere a rambursării sau imposibilitatea restituirii sumelor de bani se reține că aceasta nu era o condiție obligatoriu de menționat în contractul de împrumut, dar organele de verificare fiscală pun sub semnul întrebării că împrumutătorul ar împrumuta o sumă considerabilă în numerar fără a-și garanta restituirea acesteia.

Referitor la argumentul privind restituirea împrumutului, se reține că persoana fizică X a declarat că aceasta s-a realizat în perioada 2013-2016, perioadă aflată în afara celei verificate.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile obținute ca urmare a solicitărilor, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste operațiunile supuse verificării, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

Astfel, organele de verificare fiscală, din informațiile și documentele obținute, în conformitate cu dispozițiile legale pentru perioada 2011–2012, Declarația de patrimoniu și de venituri, documentele justificative prezentate de către persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale, au examinat creșterea și diminuarea elementelor patrimoniale, a elementelor de venituri și cheltuieli, procedând la stabilirea bazei impozabile ajustate prin metode

indirecte în baza prevederilor 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.

Astfel, devin incidente prevederile art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, potrivit cărora:

*"ART. 79<sup>1</sup>*

*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.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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 suma de 0 lei, reprezentând impozit pe veniturile a căror sursă nu a fost identificată.

Referitor la accesoriile în sumă de 0 lei aferente impozitului pe venit, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000/2018 pentru impozitul pe venit în sumă de 0 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, ca o consecință, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru suma de 0 lei cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia nr. A\_VEF 000/2018 emisă



de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului ținând cont și de faptul că persoana fizică X nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

**2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 0 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 0 lei și penalități de întârziere în sumă de 0 lei, calculate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A\_VEF 000/2018, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au calculat accesoriile de la data de 01.01.2012 pentru obligațiile suplimentare aferente anului 2011 și de la data de 01.01.2013 pentru obligațiile suplimentare aferente anului 2012.**

**În fapt**, organele de verificare fiscală au stabilit că persoana fizică contestatară X a obținut, în perioada 2011-2012 venituri din cedarea folosinței bunurilor, nedeclarate și au stabilit o diferență de impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor de 0 lei și accesorii de 0 lei reprezentând dobânzi de 0 lei calculate pentru perioada 2012-2018 și penalități de întârziere de 0 lei calculate pentru perioada 2012-2013.

Persoana fizică X contestă data de la care s-au calculat accesoriile, astfel:

- de la 01.01.2012 pentru veniturile obținute în anul 2011;
- de la 01.01.2013 pentru veniturile obținute în anul 2012.

**În drept**, în cauză sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

În perioada 01.01.2011-31.12.2015 prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (6) lit. b) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează că:

*“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

*ART. 120 Dobânzi*

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

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

*ART. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere*

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

În perioada 01.01.2016-19.04.2017 prevederile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 175 alin. (1) lit. b) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

*ART. 174 Dobânzi*

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

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

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

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

*ART. 176 Penalități de întârziere*

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

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

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

De asemenea, conform prevederilor art. 63 alin (1) și alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în vigoare în anul 2011 și în anul 2012:

*„Art. 63 Plăți anticipate de impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor.*

*(1) Contribuabilii care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor pe parcursul unui an, cu excepția veniturilor din arendare, datorează plăți anticipate în contul impozitului pe venit către bugetul de stat, potrivit prevederilor art.82.*

*(2) Fac excepție contribuabilii care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor pentru care chiria prevăzută în contractul încheiat între părți este stabilită în lei, nu au optat pentru determinarea venitului net în sistem real și la sfârșitul anului anterior nu îndeplinesc condițiile pentru calificarea veniturilor în categoria veniturilor din activități independente pentru care plățile anticipate de impozit sunt egale cu impozitul anual datorat, și impozitul este final.”*

Conform prevederilor legale de mai sus, persoana fizică care realizează venituri în lei din cedarea folosinței bunurilor nu are obligația depunerii declarației privind veniturile realizate din România, în aceasta situație, plățile anticipate sunt egale cu impozitul anual datorat și impozitul este final.

Astfel, potrivit reglementărilor fiscale în vigoare, dobânzile și penalitățile aferente sumelor stabilite de organul de verificare fiscală și nedecarate de persoana fizică X, s-au calculat în mod corect începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor celui de impunere, respectiv 01.01.2012 pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor realizate în anul 2011 și ci 01.01.2013 pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor realizate în anul 2012.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor 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 suma de 0 lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor.

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

## DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 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 pe venit;
- 0 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 0 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.
- 0 lei dobânzi aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- 0 lei penalități aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor.

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

**DIRECTOR GENERAL,**