



MINISTERUL FINANTELOR

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

**DECIZIA nr. 000 / 07.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
persoana fizică **X**,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr. A\_SLP 000 / 2019  
și reînregistrată sub nr. A\_SLP 000 / 2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică prin adresa nr.000/2020, înregistrată sub nr. A\_SLP 000/2020 cu privire la obligarea soluționării pe fond a contestației formulate de persoana fizică **X**.

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

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

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

*"Suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de 000lei, reprezentând:*

- *000lei impozit pe venituri din surse neidentificate;*

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

Împotriva Deciziei nr. 000 privind soluționarea contestației s-a formulat acțiune la Tribunalul A, iar prin Sentința civilă nr. 000, instanța a anulat Decizia nr. 000, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligând-o pe aceasta să soluționeze pe fond contestația formulată de persoana fizică X.

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

În vederea punerii în executare a Sentinței civile nr. 000, definitivă, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulată de persoana fizică X pentru suma de **000lei**, reprezentând:

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

**I. Persoana fizică X contestă în totalitate Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000 emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A\_VEF 000 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:**

1. Organele de verificare fiscală nu au luat în calcul ca sursă de fonduri suma de aproximativ 000 lei deținută în numerar la data de 01.01.2014, provenită din moștenirea dobândită de la tatăl său, în cursul anului 2013, găsită de mama sa în cele două seifuri betonate de la adresa de reședință.

Persoana fizică contestatară susține că această sumă de bani a fost obținută în mare parte de tatăl său de-a lungul vieții, dar și de bunicii acestuia, oameni înstăriți.

Întrucât fondurile nu au fost dobândite inițial de persoana fizică verificată, aceasta susține că nu deține documente și nici nu știe cu certitudine care este sursa exactă din care tatăl și bunicii acestuia au obținut aceste sume, dar consideră că o parte din aceste sume au fost dobândite din activitatea de prelucrare și vânzare a varului și din comerțul cu cai, o altă

parte ar putea proveni din jocuri de noroc, dar și din activitatea societății Z S.R.L. unde tatăl său deținea calitatea de asociat.

Persoana fizică X consideră că nu există temeii legal prin care organele de verificare fiscală să îi impună să probeze capacitatea financiară a altor contribuabili, respectiv tatăl sau bunicii acestuia, de a fi dobândit și acumulat fonduri în numerar de-a lungul vieții lor.

O astfel de solicitare este nerezonabilă și imposibil de realizat pentru că, nici persoana fizică verificată și nici tatăl acesteia, nu aveau obligația de a deține sau reține toate documentele legate de încasări și plăți pe toată durata vieții acestora, iar în ceea ce privește solicitarea de a dovedi existența materială a unor sume, nu cunoaște ce tip de document probează existența unei anumite sume de bani în numerar la o anumită locație privată, și/sau care să ateste că această sumă se află în proprietatea unei anumite persoane fizice.

Referitor la neincluderea sumei de 000 lei în certificatul de moștenitor inițial, persoana fizică X susține că, în conformitate cu prevederile legale ce reglementează procedura notarială a succesiunii, componența masei succesoriale se determină pe baza declarației eventualilor succesori, iar dacă în patrimoniu există bunuri mobile acestea sunt încă odată evaluate de moștenitori prin declarație, nefiind necesare alte proceduri specializate.

Persoana fizică contestatară precizează că a decis să întregească certificatul de moștenitor cu un supliment care să ateste sumele moștenite de tatăl său, neexistând o restricție legală împotriva acestei reîntregiri, respectiv Certificatul de moștenitor suplimentar nr.000/2018 la Certificatul de moștenitor nr.000/2013, pentru suma de 000 lei.

De asemenea, persoana fizică X precizează că organele de verificare fiscală se pronunță pe aspecte ce nu le înțeleg, în afara ariei lor de competență și în contradicție cu prevederile art. 6 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, acestea trebuie să se raporteze exclusiv la legislația fiscală, în conformitate cu prevederile art. 14 alin. (3) din același act normativ menționat anterior.

Se susține că, organele de verificare fiscală au desconsiderat în mod nejustificat forța probantă a certificatului suplimentar de moștenitor, cu încălcarea directă a prevederilor art. 270 din Codul de procedură civilă, coroborate cu art. 55 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Persoana fizică X susține că, interpretarea organelor de verificare fiscală legată de utilizarea cuvântului "găsită" este eronată, întrucât mama sa avea cunoștință despre acumularea unor sume importante de bani de către tatăl său, însă dimensiunea sumei a fost determinată la momentul decesului.

De asemenea, persoana fizică contestatară menționează că pentru certificatul de moștenitor și suplimentul la certificatul de moștenitor nu se întocmește încheiere de autentificare, invocând prevederile art. 90 alin. (2), art. 92 alin. (1) și art. 116 alin. (1) din Legea nr. 36/1995 a notarilor publici și a activității notariale.

2. Persoana fizică X mai susține că a identificat erori și în ceea ce privește modul de calcul al dobânzilor și penalităților de întârziere, întrucât organele de verificare fiscală au stabilit eronat scadența obligațiilor de plată, ca fiind 01.01.2015 pentru impozitul ce rezultă din baza impozabilă aferentă veniturilor din surse neidentificate în sumă de 000 lei, considerate de organele de verificare fiscală realizate în anul 2014, respectiv 01.01.2016 pentru impozitul ce rezultă din baza impozabilă aferentă veniturilor din surse neidentificate în sumă de 000 lei, considerate de către organele de verificare fiscală realizate în anul 2015, invocând în acest sens prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 84<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 2 alin. (3) din OPANAF nr. 52/2012, valabil pentru anii 2014-2015, Sentințele civile nr. 000/2016 a Tribunalului și nr. 000/2015 a Curții de Apel.

Persoana fizică contestatară susține că, organele de verificare fiscală au stabilit încadrarea în termenul de prescripție prin raportare la prevederile noului Cod de procedură fiscală, deși creanțele sunt aferente perioadei 2014-2015, invocând în speță aplicabilitatea prevederilor art. 91 și 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele precizate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000 și a considerentelor cuprinse în Raportul de verificare fiscală nr. A\_VEF 000 prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații suplimentare de plată și accesorii aferente, ca fiind nelegale și netemeinice.

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

Organele de verificare fiscală au analizat situația fiscală personală a persoanei fizice X pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015 în baza art. 139

din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza art. 20 și 21 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, Declarației de patrimoniu și venituri nr.A\_VEF 000, răspunsurilor la întrebările formulate prin note explicative, documentelor justificative aferente, coroborate cu informațiile și documentele deținute/obținute de organul fiscal, în condițiile legii, prin examinarea creșterilor și diminuărilor elementelor patrimoniale, a fluxurilor de trezorerie în numerar și prin conturi bancare, a elementelor de venituri și cheltuieli, precum și la stabilirea situației fiscale personale.

Organele de verificare fiscală au constatat în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, că persoana fizică X, în perioada 01.01.2014-31.12.2015, a utilizat,

- fonduri în cuantum de 000 lei, din care: împrumuturi acordate unei persoane juridice, unde acesta deținea calitatea de asociat, în sumă de 000 lei, avans achitat pentru o clădire în sumă de 000 lei, achiziții de bunuri imobile în sumă de 000 lei, cheltuieli personale destinate traiului în sumă de 000 lei, taxe și onorarii notariale achitate în sumă de 000 lei, plătă AJFP în sumă de 000 lei, taxe și contribuții achitate în sumă de 000 lei, transfer sold în sumă de 000 lei, majorarea soldurilor conturilor bancare în sumă de 000 lei precum și cheltuieli cu comisioane, speze bancare și dobânzi în sumă de 000 lei,

- (mai mari) decât sursele de venituri identificate în cuantum de 000 lei, din care: încasări din venituri impozabile declarate de plătitorii de venit (salarii, dobânzi bancare și alte venituri cu regim de reținere la sursă) în sumă de 000 lei, încasări de venituri neimpozabile (asigurări de viață și prime de stat) în sumă de 000 lei, încasări din restituirea împrumuturilor acordate unei persoane juridice în sumă de 000 lei, venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de 000 lei și restituire împrumut-avans clădire în sumă de 000 lei,

- rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Organele de verificare fiscală au comparat utilizările de fonduri efectuate de persoana fizică X în cuantum de 000 lei, cu sursele impozabile identificate, declarate în anii fiscali 2014-2015, în cuantum de 000 lei, probate cu documente justificative, și a determinat venituri impozabile suplimentare a căror sursă nu a fost identificată, în cuantum de 000 lei, reprezentând baza

impozabilă ajustată, asupra căreia s-a calculat impozitul pe venit datorat de persoana fizică verificată pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au emis Raportul de verificare fiscală nr. A\_VEF 000, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. A\_VEF 000 prin care au stabilit bază impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei și au calculat impozit pe venit în sumă 000 lei, în baza prevederilor art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe venit în cuantum de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, în baza prevederilor art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2015-2019.

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

**1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000lei stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează obligațiile fiscale în cuantumul stabilit de organele de verificare fiscală aferent perioadei 01.01.2014-31.12.2015, în condițiile în care, nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, nu a probat sursa fondurilor utilizate.**

**În fapt**, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X prin folosirea metodei sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au constatat că acesta a utilizat pentru: împrumuturi acordate unei persoane juridice, unde acesta deținea calitatea de asociat, avans achitat pentru o clădire, achiziții de bunuri imobile, cheltuieli personale destinate traiului, taxe și onorarii notariale achitate, plăată AJFP, majorarea soldurilor conturilor bancare și cheltuieli cu comisioane, speze bancare, în perioada 01.01.2014-31.12.2015, fonduri în cuantum de 000 lei, mai mari decât sursele de fonduri identificate în cuantum de 000 lei, reprezentând încasări din venituri impozabile declarate de plătitorii de venit (salarii, dobânzi bancare și alte



venituri cu regim de reținere la sursă), încasări de venituri neimpozabile (asigurări de viață și prime de stat), încasări din restituirea împrumuturilor acordate unei persoane juridice și restituire împrumut-avans clădire, rezultând astfel venituri a căror sursă nu a fost identificată în cuantum de 000 lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.79<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2014-31.12.2015, organele de verificare fiscală au constatat venituri suplimentare a căror sursă nu a fost identificată în sumă de 000 lei, care se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate, pentru anii fiscali 2014 și 2015, pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, reglementate de prevederile O.P.A.N.A.F. nr.675/2018, rezultând impozit pe venit datorat în sumă de 000lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (9)-(13), art. 145 alin. (1) și (2) și art. 146 alin. (1) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**”ART.138**

*(9) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

*(10) În cazul în care persoana fizică supusă verificării nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (6) și (7) verificarea situației fiscale personale se face pe baza informațiilor și documentelor deținute sau obținute de organul fiscal central în condițiile prezentului cod.*

*(11) Organul fiscal central apreciază asupra metodei indirecte folosite și a întinderii acesteia, în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

*(12) Ori de câte ori, pe parcursul verificării situației fiscale personale, organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, le poate solicita persoanei fizice, în condițiile prezentului cod. În acest caz, organul fiscal central stabilește un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile, pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate.*

*(13) Pe parcursul derulării verificării situației fiscale personale, persoana fizică supusă verificării are dreptul să prezinte orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale. Cu ocazia prezentării documentelor justificative sau explicațiilor, concluziile se*

consemnează într-un document semnat de ambele părți. În cazul în care persoana fizică verificată refuză semnarea documentului, se consemnează refuzul de semnare.”

**”ART.145 Raportul de verificare**

(1) Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere faptic și legal.

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

**ART.146 Decizia de impunere**

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

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

coroborate cu prevederile art. 1, art. 20, art. 21, art. 22 alin. (2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

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

**“ART. 20 În cadrul verificării situației fiscale personale, organul fiscal efectuează următoarele activități:**

a) examinarea înscrisurilor sau informațiilor despre activitatea persoanei fizice verificate referitoare la intrările și ieșirile de fonduri și la creșterea sau descreșterea elementelor patrimoniale pe perioada verificată, avându-se în vedere operațiunile care au condus la stabilirea riscului de



*neconformare la declararea veniturilor impozabile, precum și, după caz, a altor operațiuni care pot influența situația fiscală personală, rezultate din documentele sau informațiile puse la dispoziție de persoana fizică verificată sau obținute de organul fiscal pe parcursul efectuării verificării situației fiscale personale;*

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

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

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

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

*a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;*

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

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

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

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

*ART. 22*

*(...)*

*(2) Selectarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor se face în funcție de cerințele specifice ale acestora, de situația fiscală a persoanei fizice verificate și de natura informațiilor ori a documentelor disponibile, astfel:*

*a) metoda sursei și utilizării fondului este selectată atunci când se constată că persoana fizică verificată a utilizat fonduri în valoare mai mare decât sursele identificate;”*

*“ART. 23 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:*

*a) determinarea valorii fondurilor utilizate;*

*b) determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate;*

*c) determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate;*

*d) identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedecarate, încasate din sursele identificate;*

e) stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate;

f) aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.”

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale au examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare.

Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării, respectiv stabilirea veniturilor suplimentare provenite din determinarea valorii fondurilor utilizate; determinarea valorii fondurilor disponibile provenite din surse identificate; determinarea veniturilor impozabile și a celor neimpozabile, încasate din sursele identificate; identificarea veniturilor impozabile declarate și a celor nedeclarate, încasate din sursele identificate; stabilirea venitului suplimentar provenit din surse neidentificate, ca diferență între valoarea fondurilor utilizate și valoarea fondurilor disponibile provenite din sursele identificate; aplicarea tratamentului fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarate cu surse identificate, conform regulilor specifice categoriei de venit.

Mai mult, conform prevederilor art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada verificată 01.01.2014-31.12.2015:

*”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.

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

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X, în perioada 01.01.2014-31.12.2015, a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, pentru care au fost identificate surse de fonduri în sumă de 000 lei, rezultând o diferență de venituri din surse neidentificate în sumă de 000 lei, pentru care a fost calculat impozit pe venit în sumă de 000 lei.

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

Prin răspunsurile formulate la Nota explicativă nr. A\_VEF 000, persoana fizică X a declarat că deținea la data de 01.01.2014, în numerar, suma de aproximativ 000 lei, reprezentând economiile familiei (bunici și părinți) din ultimii 30 de ani, păstrați la domiciliu, fonduri care au aparținut tatălui său decedat și în posesia cărora a intrat după decesul acestuia.

Din analiza punctului de vedere formulat cu privire la constatările rezultate din verificarea situației fiscale personale, persoana fizică X a precizat că nu deține documente și nu știe cu certitudine sursa exactă din care tatăl său decedat și bunicii săi - "*oameni înstăriți*", au obținut aceste sume, dar că acestea ar putea proveni din activitatea de prelucrare și vânzare a varului, din comerțul cu cai, bunicii deținând în trecut o herghelie, dar și din jocuri de noroc, tatăl său fiind un împătimit.

De asemenea se susține că, o altă parte din venituri provin din societatea Z S.R.L., având în vedere că în perioada 2013, conform fișei contului 455, a fost restituită suma de 000 lei, dar a fost depusă numai suma de 000 lei, rezultând un surplus de aproximativ 000 milioane lei.

Se reține că, organele de verificare fiscală au constatat că analiza și justificarea existenței numerarului disponibil la purtător, într-o anumită perioadă de timp, nu se poate prezuma numai pe baza sumelor încasate cu titlu de restituire aport, evidențiate în fișa contului 455 - "*Sume datorate*

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

*acționarilor/asociaților*", ori în vederea determinării numerarului deținut se impune o analiză amănunțită, cronologică a tuturor operațiunilor derulate în numerar, sumele utilizate pentru efectuarea cheltuielilor în numerar fiind comparate cu sumele încasate în numerar din orice sursă.

Organul de soluționare a contestației reține că, fișa contului 455 - „*Sume datorate acționarilor/asociaților*”/ aferentă anului 2013, invocată de contestatar în justificarea numerarului la purtător, a fost analizată doar prin prisma numerarului la purtător presupus a fi fost deținut la data de 01.01.2014 de persoana fizică X, întrucât în cadrul acțiunii de verificare nu a fost verificată Z S.R.L., ci relația persoanei fizice X cu aceasta, în perioada verificată, iar faptul că persoana fizică verificată a prezentat o fișă a contului 455 - „*Sume datorate acționarilor/asociaților*”/ aferentă anului 2013, în care sunt înscrise sume atât în debitul cât și în creditul contului, sume reprezentând potrivit explicațiilor înscrise "*aport asociat*"/*restituire aport asociat*", plătite/încasate în numerar prin casierie, nu reprezintă un mijloc de probă care să demonstreze existența în materialitatea sa a numerarului în sumă de 000 lei, declarat a fi fost deținut la data de 01.01.2014.

Se reține că, în baza prevederilor art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: „*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice X, prin Nota explicativă nr.A\_VEF 000, clarificări și documente justificative, cu privire la deținerea sumei de 000 lei, în numerar, la data de 01.01.2014, respectiv certificatul de moștenitor.

Prin răspunsul formulat, se reține că, persoana fizică verificată a declarat că suma de 000 lei nu se regăsește în certificatul de moștenitor întrucât a considerat o lipsă de necesitate, datorită faptului că celălalt moștenitor, mama sa, a renunțat în mod expres la succesiune și prin urmare nu deține documente care să justifice existența numerarului în cuantum de 000 lei la începutul perioadei verificate.

Pentru definirea constatărilor, organele de verificare fiscală au solicitat clarificări persoanei fizice verificate, care a declarat că la data succesiunii după moartea tatălui său, s-a făcut vorbire în fața notarului public despre suma mare de bani găsită în incinta imobilului, proprietate comuna, în cele două seifuri existente, însă notarul nu a considerat necesar ca acești bani să fie trecuți în certificatul de moștenitor, deoarece erau sume la purtător și nu depuse într-un cont bancar.

Pentru justificarea sumei de 000 lei, persoana fizică X a decis să întregească Certificatul de moștenitor nr.000/2013 cu un supliment care să ateste că aceste sume sunt moștenite de la tatăl său, astfel că, alături de răspunsurile formulate la Nota explicativă nr. A\_VEF 000 a transmis și Certificatul de moștenitor suplimentar nr.000/2018.

Potrivit Certificatului de moștenitor suplimentar nr.000/2018, de pe urma defunctului, în afara bunurilor enumerate în Certificatul de moștenitor nr. 000/2013, masa succesorală mai cuprinde și dreptul de proprietate asupra sumei de 000 lei, sumă aflată în patrimoniul personal al defunctului, găsită de către soția supraviețuitoare la data decesului acestuia în cutia de valori a defunctului situată în locuința sa, dobândită de defunct ca bun propriu de-a lungul întregii sale vieți, iar moștenitorul este persoana fizică X, în calitate de fiu, căruia îi revine întreaga masă succesorală.

Din cele prezentate mai sus și din constatările organelor de verificare fiscală, se desprinde concluzia că mama persoanei fizice verificate nu a participat și nu a știut de existența și acumularea, în ultimii 30 de ani, a sumei de bani în cuantum de 000 lei, aflată în patrimoniul personal al defunctului, aceasta fiind găsită abia la data decesului în cutia de valori a defunctului, situată în locuința familiei.

Se reține că, organele de verificare fiscală au consultat baza de date ANAF, în vederea determinării potențialului de economisire a persoanei fizice, a presupusei sume moștenite de persoana fizică verificată X, în corelație cu veniturile obținute în perioada 2001-2013.

Astfel, s-a constatat că, economisirea sumei de 000 lei într-o perioadă de 30 ani ar fi fost imposibilă, având în vedere un calcul aproximativ, efectuat în lipsa unor documente justificative privind cuantumul sumelor realizate, față de perioada în care acestea au fost obținute, și ar presupune economisirea sumei de 000 lei anual, respectiv a sumei de 000 lei lunar, or din analiza informațiilor deținute s-a constatat că, veniturile obținute de persoana fizică nu ar fi făcut posibilă acumularea sumei de 000 lei, declarată a fi fost "găsită" la data decesului acestuia și pentru care însuși persoana fizică X a precizat că nu cunoaște cu certitudine sursa fondurilor.

De asemenea, în toată perioada în care se consideră că a fost acumulată suma, persoana fizică decedată a utilizat fonduri pentru creditarea societății, precum și pentru nevoile curente ale familiei (hrană, utilități, haine, medicamente, vacanțe, bunuri, etc.), cuantumul veniturilor impozabile obținute ajustându-se cu valoarea cheltuielilor efectuate în aceeași perioadă, scăzând astfel considerabil capacitatea de economisire.

Astfel că persoana fizică supusă verificării nu a probat sursa fondurilor, reprezentată de capacitatea financiară a tatălui său de a câștiga și acumula



numerarul în sumă de 000 lei, și nici faptul că acest numerar exista în materialitatea sa la data de 01.01.2014.

În ceea ce privește motivele invocate de către persoana fizică X referitoare la faptul că notarul nu a considerat necesar că acești bani să fie trecuți în certificatul de moștenitor, deoarece erau sume la purtător, precum și considerentele proprii privind lipsa de necesitate a includerii sumei de 000 lei în totalul masei succesoriale pe motiv că *"celălalt moștenitor, a renunțat în mod expres la succesiune"*, nu sunt argumente de natură să susțină și să probeze afirmațiile sale privind existența sumei de 000 lei la data de 01.01.2014.

Organul de soluționare a contestației mai reține că, Certificatul de moștenitor suplimentar nr.000 a fost încheiat în 2018, ulterior datei de începere a verificării situației fiscale personale, la aproximativ 5 ani de la dezbaterea succesiunii și de la emiterea Certificatului de moștenitor nr.000/2013, ca urmare a solicitărilor de documente justificative sau a altor mijloace de probă, de către organele de verificare fiscală pentru justificarea numerarului la purtător presupus a fi fost deținut de persoana fizică X la data de 01.01.2014.

Din Certificatul de moștenitor suplimentar și din susținerile contestatarului, se reține că, certificarea moștenirii sumei de 000 lei a fost realizată în baza celor declarate de persoana fizică verificată X, dar și în baza declarației mamei sale, notarul certificând doar declarațiile acestora, fapt recunoscut de contestatar prin afirmația că, dacă s-ar fi dorit includerea sumei de 000 lei în certificatul de moștenitor inițial, aceasta s-ar fi realizat tot în baza declarației pe propria răspundere.

Mai mult, acest supliment de certificat de moștenitor este un document încheiat ad-hoc, cu ocazia verificării fiscale, pentru justificarea cheltuielilor care nu au la bază surse de fonduri identificate.

În ceea ce privește afirmația contestatarului că organele fiscale se pronunță pe aspecte ce nu le înțeleg în legătură cu cadrul juridic aferent procedurilor de succesiune, în afara ariei lor de competență, se reține că organele de verificare fiscală nu au pus la îndoială legalitatea procedurii succesoriale definitivată în anul 2018, însă certificatul de moștenitor nr. 000/2018, precum și documentele puse la dispoziție de contestatar, nu probează existența în materialitatea sa a sumelor declarate a fi fost deținute de persoana fizică verificată la data de 01.01.2014, iar declararea sa ca fals, sau nu, nu constituie o condiție care îngrădește sau limitează dreptul de acțiune al organului fiscal în a stabili impozit asupra veniturilor constatate.

Cu privire la ipoteza contestatarului potrivit căreia abordarea organului fiscal deconsidează nejustificat forța probantă a Certificatului suplimentar de



moștenitor nr. 000/2018, se reține că, nu se pune în discuție valabilitatea actului juridic, ci forța sa probantă având în vedere prevederile art.14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**“ART. 14**

*Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal*

*(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

*(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.”*

or, organul fiscal în raport de probele administrate poate aprecia operațiunile în discuție în acord cu realitatea economică a acestora în detrimentul formei juridice.

De asemenea se reține că, nu are nicio relevanță că actele respective sunt încheiate sau nu în fața unui notar public, realitatea existenței sumei de bani nefiind verificată de notarul public, actul fiind încheiat doar în baza declarațiilor persoanei fizice verificate și a mamei acesteia.

Mai mult, potrivit art.6 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...].*

*(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”*

Raportat la opinia contestatului X potrivit căreia în bazele de date A.N.A.F. apar doar veniturile impozabile, nu și veniturile neimpozabile (moșteniri și vânzarea bunurilor mobile din patrimoniul personal), se reține că nici cu ocazia exprimării punctului de vedere cu privire la constatările rezultate din verificarea situației fiscale personale și nici prin contestația formulată, persoana fizică contestatară nu a dovedit prin niciun mijloc de probă contrariul, făcând doar simple afirmații.

Se reține că, deși de la începutul verificării fiscale, organele de verificare fiscală i-au adus la cunoștință persoanei fizice verificate drepturile și obligațiile fiscale ce decurg din verificarea situației fiscale personale (Minuta întâlnirii nr. A\_VEF 000), inclusiv dreptul de a prezenta pe parcursul derulării verificării orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale, conform prevederilor art. 138 alin. (13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, persoana fizică verificată nu a prezentat documente justificative referitoare la sursa veniturilor neimpozabile obținute de tatăl său .

Or, în lipsa documentelor justificative, 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 avea obligația de a coopera cu organele de verificare fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de acesta în întregime și prin indicarea mijloacelor doveditoare.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că, organele de verificare fiscală au respectat prevederile art. 6 și art. 14 din același act normativ mai sus menționat, fapt pentru care în mod corect acestea nu au luat în considerare suma de 000 lei, susținută ca fiind moștenită de la persoana fizică , după decesul acestuia, întrucât în cadrul metodei indirecte de stabilire a veniturilor, aceasta reprezintă intrare de fonduri cu regim fiscal/sursă fiscală ce nu a fost identificată pe durata verificării fiscale de organele de verificare fiscală, și în consecință susținerea persoanei fizice contestate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă pronunțată definitivă, aflată în copie la dosarul cauzei, instanța reține față de susținerile reclamantului, în ceea ce privește obținerea unor considerabile sume de bani de-a lungul a mai multor ani, păstrate în numerar o perioadă lungă de timp, regăsite în soldul inițial de numerar de la începutul perioadei verificate, pentru care nu au fost păstrate documente, că, *„pentru a putea fi primite susținerile în discuție, respectiv pentru a produce efecte din punct de vedere fiscal, în beneficiul reclamantului, se impune a se face dovada corespunzătoare, fiind clar că administrației fiscale nu i s-ar putea pretinde a produce probe în*

*legătură cu faptul că persoana verificată nu ar fi deținut fondurile la care se face referire, fiind în discuție o împrejurare exterioară, de resortul contribuabilului și, în altă ordine de idei, aceasta ar semnifica a i se solicita să probeze un fapt negativ, ceea ce contravine principiilor generale aplicabile în materie de dovezi.”și ”prin urmare, nu se poate susține că nu ar fi existat nicio obligație de a justifica soldul inițial de numerar obținut anterior și nici nu se poate invoca aspectul că nu s-ar fi păstrat documentele corespunzătoare.”*

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 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 respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X pentru suma de **000lei**, reprezentând impozit pe veniturile a căror sursă nu a fost identificată.

**2. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit în sumă de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități în sumă de 000lei, calculate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt legal datorate, în condițiile în care acestea au fost stabilite de organele de verificare fiscală prin raportare la prevederile Legii nr.207/20015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru creanțele aferente perioadei 2014-2015, însă prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatarului în propria cale de atac.**

**În fapt**, urmare verificării fiscale efectuate, organele de verificare fiscală, în baza prevederilor art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. A\_VEF 000, dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000lei, calculate pentru perioada 2015 – 2019, pentru impozitul pe venit în sumă de 000lei.

Prin contestație, persoana fizică X susține că deși creanțele sunt aferente perioadei 2014-2015, organele de verificare fiscală au aplicat eronat prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

În drept, pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2015 sunt incidente prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“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**

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 120<sup>1</sup>

**Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.“

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

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.173 alin. (1), art.174 alin.(5), art.175 alin.(3) și art.176 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“ART. 173

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

### **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**

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

ART. 175

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

(3) În cazul în care, în cadrul unei proceduri de control fiscal, organul fiscal central stabilește diferențe de impozit suplimentare, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere.

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. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.“

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, dobânzile se calculează la diferența de impozit începând cu prima zi a anului fiscal următor celui de impunere, iar 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.

Astfel, legiuitorul a definit noțiunea de dobândă ca fiind echivalentul prejudiciului, motiv pentru care se poate concluziona că dobânzile de întârziere constituie un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat, și nu de a asigura colectarea în mod corect a impozitului și prevenirea evaziunii, iar dobânzile nu au caracterul unor sancțiuni fiscale aspect reținut și de ICCJ - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, prin Decizia din 2018.

Se reține că, prin Decizia de impunere nr. A\_VEF 000, organele de verificare fiscală au calculat, pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în



sumă de 000 lei, accesorii pentru perioada 2015-2019 în cuantum total de 000 lei, din care:

- 000 lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit stabilit pentru anul fiscal 2014, din care: dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, pentru perioada 2015-2019,

- 000 lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe venit stabilit pentru anul fiscal 2015, din care: dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, pentru perioada 2016-2019.

Totodată, se reține că, aferent impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru perioada 2014-2015, organele de verificare fiscală au calculat accesoriile în sumă de 000 lei, pentru perioada 2015 – 2019, în temeiul art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (5), art. 175 alin. (3), art. 176 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Persoana fizică contestatară susține că, organele de verificare fiscală au calculat și stabilit accesoriile prin raportare la prevederile noului Cod de procedură fiscală, deși creanțele sunt aferente perioadei 2014-2015, invocând în speță aplicabilitatea prevederilor O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține în soluție că este aplicabil principiul neretroactivității legii consacrat de Constituția României, potrivit căruia *„Legea dispune numai pentru viitor”*.

În același sens, conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil: *„(1) Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă.”*, iar principiul neretroactivității este regula juridică potrivit căreia legea se aplică doar situațiilor ivite după intrarea acesteia în vigoare, per a contrario nefiind aplicabilă și situațiilor anterioare.

Referitor la aceste reglementări, organul de soluționare a contestației reține că la calculul accesoriilor, organele de verificare fiscală trebuie să aplice prevederile legale în vigoare la data pentru care se calculează accesoriile.

Astfel, pentru anul 2015, prevederile legale aplicabile calculului de accesorii aferente debitului datorat în anul 2014 sunt cele ale O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art. 120<sup>1</sup>.

Începând cu data de 01.01.2016, accesoriile aferente debitelor stabilite pentru anii 2014 și 2015, se calculează în temeiul art.173 alin.(1), art.174



alin.(5), art.175 alin.(3) și art.176 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care argumentul contestatarului privind aplicarea eronată a temeiului de drept privind calculul accesoriilor se reține în soluționarea favorabilă a contestației.

**Însă**, organul de soluționare a contestației reține că, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și (7) și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv pentru fiecare zi de întârziere, nivelul dobânzii fiind de 0,03%, iar al penalității de întârziere de 0,02%, pentru fiecare zi de întârziere.

Totodată se reține că, în conformitate cu prevederile art.173 alin.(1), art.174 alin.(5), art.175 alin.(3) și art.176 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi și penalități de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv pentru fiecare zi de întârziere, nivelul dobânzii fiind de 0,02%, iar al penalității de întârziere de 0,01%, pentru fiecare zi de întârziere.

De asemenea se reține, conform prevederilor art.276 alin.(1) și (3) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, că:

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

*(...)*

*(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”*

În concluzie, organul de soluționare a contestației va menține calculul accesoriilor pentru anul 2015, în temeiul Legii nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **tocmai pentru a nu crea contestatarului o situație mai grea.**

În ceea ce privește susținerea contestatarului cu privire la calculul eronat al dobânzilor și penalităților de întârziere, respectiv au fost calculate pentru:

- anul 2015, un număr de 365 de zile de întârziere, deși la data de 01.01.2015 este scadența, iar până la data de 31.12.2015 sunt 364 zile;

- perioada 2016 – 2019, un număr de 1.162 de zile de întârziere, deși de la scadența până în 2019 sunt 1.161 zile,

organul de soluționare al contestației reține, conform Raportului de verificare fiscală și Deciziei de impunere, că organele de verificare fiscală au luat în calcul corect numărul de zile de întârziere, respectiv pentru:

- anul 2015, un număr de 365 zile,

- perioada 2016 – 2019, un număr de 1.162 zile, din care: 366 zile în anul 2016 (an bisect), 365 zile în anul 2017, 365 zile în anul 2018 și 66 zile în anul 2019.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației nu poate reține argumentul contestatarului privind calculul eronat al accesoriilor în soluționarea favorabilă a contestației.

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 A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000lei.

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

## **DECIDE**

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

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

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

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

**DIRECTOR GENERAL,**