



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



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

## DECIZIA nr. 000/04.2019

privind soluționarea contestației formulate de  
persoana fizică **X**,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr. 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. 000/2018, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2018, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Persoana fizică contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

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.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de

Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X.

**I. În susținerea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018 emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018, persoana fizică X invocă următoarele:**

În perioada supusă verificării fiscale, respectiv 01.01.2011-31.12.2014, persoana fizică susține ca a realizat venituri din cedarea folosinței bunurilor, din salarii și dobânzi bancare, venituri pe care, așa cum rezultă din fișa fiscală, le-a declarat și pentru care a achitat impozitul aferent. Persoana fizică precizează că în luna aprilie 2011 a vândut un imobil cu prețul de 000 euro, iar în luna decembrie 2011 a achiziționat un imobil.

De asemenea, contestatarul precizează că verificarea fiscală a început la data de 21.12.2016, conform Avizului de verificare fiscală nr. 000/2016 și s-a finalizat la data de 31.07.2018, după 586 zile, odată cu încheierea Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 și emiterea Deciziei de impunere nr. 000/2018 astfel, nu au fost respectate dispozițiile imperative privind durata verificării fiscale, în speță dispozițiile art. 140 alin. (6) din Codul de procedură fiscală.

Chiar și în situația în care se exclud din durata controlului perioadele de timp prevăzute la alin. (7) care în opinia persoanei fizice însumează 209 zile, durata verificării fiscale nu a fost respectată, fiind depășită cu 12 zile.

Persoana fizică invocă, în speță, aplicațiunea prevederilor art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, conform căruia consecința nefinalizării în termen de 1 an a verificării fiscale este încetarea de drept a acesteia, astfel încât actul emis este nelegal și se sancționează cu anularea acestuia.

Persoana fizică susține că în declarația de patrimoniu dată în data de 01.02.2017 a declarat că la finele anului 2010 deținea în numerar suma de 000 lei și 000 euro, respectiv aproximativ 000 lei, iar organele de verificare fiscală au stabilit că numerarul deținut la data de 31.12.2010 era de 000 lei, ceea ce reprezintă o diferență nesemnificativă de aproximativ 6%, între numerarul declarat a fi deținut și numerarul stabilit prin estimare de către acestea.

Totodată, persoana fizică precizează că organele de verificare fiscală au făcut o serie de verificări inclusiv pentru anii 2009 și 2010 în condițiile în care, nu există nicio prevedere legală care să permită extinderea perioadei supuse verificării anterior anului 2011, întreaga construcție de estimare având la bază rezultatele verificărilor efectuate pentru perioada dinainte de perioada verificată.

În acest sens, stabilirea soldului final al numerarului la purtător la data de 31.12.2010 de către organele de verificare fiscală se face în mod abuziv prin reconsiderarea sumei de 000 lei drept cheltuială efectuată în numerar aferentă anului 2009 cu construcția casei.

Astfel, contestatarul precizează că echipa de control a prezumat că această construcție a fost finalizată la data încheierii procesului verbal de recepție nr. 000/2010 și raportându-se la valoarea declarată în autorizația de construcție și perioada de 6 luni din anul 2008 și tot anul 2009, stabilește că persoana fizică a cheltuit cu această construcție 2/3 din valoarea totală a lucrărilor, respectiv suma de 000 lei.

Or, persoana fizică precizează că a prezentat înscrisuri din care să rezulte suma plătită, respectiv contractul de antrepriză de lucrări, dovada că s-au plătit prin bancă sumele reprezentând contravaloarea lucrărilor contractate și executate, iar din contract rezultă că la data încheierii acestuia construcția nu fusese întabulată.

Astfel, persoana fizică consideră că prevederile art. 1 alin. (1) din OPANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere nu se circumscriu speței.

Mai mult, persoana fizică arată că la data de 15.09.2014, când soții Y, cărora persoana fizică le-a vândut imobilul, au înstrăinat imobilul, construcția nu fusese încă finalizată, în contract fiind menționat că autorizația de construire nr. 000/2008 a fost prelungită până la data de 19.06.2011, dată la care i-a încetat valabilitatea.

Prin urmare, calculele efectuate în vederea stabilirii veniturilor și cheltuielilor pentru perioada 2011-2014 sunt incorecte întrucât, se pleacă de la o sumă nelegal stabilită, în contextul în care nu exista nici un temei care să ducă la înlăturarea soldului numerar declarat de către persoana fizică ca fiind deținut la începutul anului 2011.

Persoana fizică susține că, includerea sa în categoria persoanelor care intră sub incidența prevederilor art. 138 din Codul de procedură fiscală, este nelegală și precizează că organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art. 130 și 149 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat, în sensul că acesta nu a fost informat în niciun fel despre concluziile consemnate în raportul de verificare fiscală prealabilă documentară astfel încât, s-a produs o gravă încălcare a dreptului său la apărare, vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actelor emise cu nesocotirea acestui drept.

De asemenea, contestatarul invocă și prevederile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează dreptul contribuabilului de a fi ascultat.

Persoana fizică invocă nulitatea deciziei de impunere întrucât temeiul de drept pe care organul fiscal central și-a întemeiat soluția de continuare a verificării fiscale, respectiv art. 109<sup>1</sup> alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art. 30 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, erau abrogate atât la data demarării verificării fiscale prealabile documentare cât și la data demarării verificării fiscale.

Persoana fizică consideră, în baza prevederilor art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală referitor la aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi că, procedura de verificare fiscală care a început după data de 01.01.2016, chiar dacă vizează stabilirea unor obligații anterioare anului 2016, se aplică noul Cod de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015.

Contestatarul precizează că au fost încălcate principiile care guvernează raporturile dintre fisc și contribuabil, invocând în speță prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, persoana fizică invocă în speță încălcarea reglementărilor dreptului comunitar, respectiv Directiva 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, în sensul că organele de verificare fiscală au utilizat informații obținute în anii anteriori de la instituții și autorități (inclusiv de la unități bancare și birouri notariale), fără ca în prealabil persoana fizică să fi fost înștiințată că urmează să fie transmise și prelucrate date cu caracter personal referitoare la acesta. În acest sens a fost invocată și jurisprudența CJUE, respectiv cauza C-201/14, Bara și alții.

Persoana fizică verificată menționează că, în cauză, se relevă și nelegalitatea pe fond a constatărilor din actele atacate, respectiv a nelegalității modului în care a fost stabilită baza impozabilă, invocând în acest sens faptul că metodele folosite de către echipa de control la estimarea venitului suplimentar din surse neidentificate sunt cele care au fost adoptate prin OPANAF nr. 3733 din 22.12.2015, în vigoare de la 01 ianuarie 2016 până la 22 martie 2018, fiind abrogate și înlocuite prin OPANAF nr. 675/2018, fără a exista dispoziții tranzitorii care să ducă la concluzia unei eventuale ultraactivări a vechii legi.

De asemenea, persoana fizică consideră nelegală modalitatea în care s-a stabilit contribuția privind impunerea venitului din cedarea folosinței bunurilor întrucât, și-a îndeplinit obligația de a depune declarația privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului, însă organul fiscal este cel care nu și-a îndeplinit obligația de a stabili impozitul aferent venitului net realizat, invocând în acest sens prevederile art. 64 alin. (1), art. 84 alin. (1), alin. (7), alin. (7<sup>1</sup>) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul precizează că, organele de verificare fiscală au calculat obligații accesorii la aceste debite începând cu data de 01 ianuarie a anului următor, or potrivit art. 84<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 2 alin. (3) din OPANAF nr. 52/2012, termenul limită prevăzut pentru emiterea deciziilor anuale de impunere este data de 15 septembrie a anului următor celui pentru care se face impunerea.

Persoana fizică precizează că nu s-a ținut seama că buna credință și caracterul licit al operațiunilor sunt prezumate, iar organul fiscal nu a probat că persoana fizică sau familia sa nu au avut alte disponibilități din perioadele anterioare, disponibilități care să fie cheltuite în perioada de timp supusă verificării, fapt pentru care invocă în speță aplicațiunea principiului *in dubio contra fiscum*, potrivit căruia orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia sau a normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple profită contribuabilului.

În concluzie, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018 și a Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 ca fiind nelegale.

**II. Prin Raportul de verificare a situației fiscale personale nr. 000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice au constatat următoarele:**

Urmare verificării fiscale prealabile documentare, organele de verificare fiscală au constatat, în baza datelor și informațiilor deținute și a celor obținute, că între veniturile estimate a fi realizate în perioada fiscală 2011-2014 de persoana fizică X, calculate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate de aceasta sau de plătitorii de venit există o diferență semnificativă în sensul art. 109<sup>1</sup> alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

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

ulterioare, respectiv diferențele între veniturile estimate pe baza situației fiscale personale și veniturile declarate, este mai mare de 10% din veniturile declarate și totodată este mai mare decât valoarea de 50.000 lei, procedând la continuarea verificărilor fiscale, precum și la întocmirea și comunicarea avizului de verificare fiscală persoanei fizice.

În urma verificării fiscale personale, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a utilizat în perioada 01.01.2011-31.12.2014 fonduri în sumă totală de 000 lei, respectiv 000 lei în anul 2011, 000 lei în anul 2012, 000 lei în anul 2013 și 000 lei în anul 2014, reprezentând în principal operațiuni de achiziții titluri de stat și de valoare, împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, majorarea soldului conturilor bancare și a numerarului, achiziția unui bun imobil, restituire împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, precum și achitarea de impozite, taxe și contribuții, taxe notariale, comisioane bancare, polițe de asigurare, cheltuieli personale de trai, cheltuieli efectuate pentru demolarea și construirea unor imobile, plată persoana fizică A și cheltuieli din diferențe de curs valutar nefavorabile.

În vederea stabilirii numerarului deținut la începutul și sfârșitul anilor 2011-2014, precum și a sursei din care provin banii, respectiv fondurile acumulate, a împrumuturilor contractate de la bănci sau persoane fizice, organele de verificare fiscală au solicitat informații, clarificări, explicații scrise, documente și alte mijloace de probă de la persoana fizică verificată.

Coform notei explicative consemnată în minuta nr. 000/2017, solicitată persoanei fizice verificate, acesta a declarat la data de 01.02.2017, următoarele:

Referitor la totalul numerarului acumulat/deținut la începutul și sfârșitul fiecărui an verificat, persoana fizică a declarat cu aproximație soldurile inițiale și finale, astfel: la data de 01.01.2011 - 000 lei și 000 euro; la 31.12.2011 și 01.01.2012 - 000 ron și 000 euro; la 31.12.2012 și 01.01.2013 - 000 ron și 000 euro; la 31.12.2013 și 01.01.2014 - 000 ron și 000 euro; la 31.12.2014 - 000 ron și 000 euro.

Astfel, referitor la numerarul deținut la purtător la începutul perioadei verificate (01.01.2011), organele de verificare fiscală au constat următoarele:

- veniturile persoanei fizice au fost încasate preponderent prin bancă;
- persoana fizică nu a prezentat documente privind retragerile în numerar anterioare anului 2011;
- având în vedere că în cursul perioadei verificate au fost identificate restituiri de sume către persoanele fizice C și B, coroborat cu declarația de patrimoniu și venituri, în care persoana fizică declară sumele împrumutate și restituite de la cele două persoane fizice, rezultă că sumele de bani

împrumutate de către persoana fizică, aferente perioadei dinaintea perioadei verificate, au fost folosite pentru achiziția și edificarea imobilelor, astfel că aceste sume de bani nu pot constitui surse de numerar înainte de perioada verificată;

- persoana fizică nu a justificat cu documente faptul că a deținut la 01.01.2011 suma de 000 euro de la bunica maternă;

- persoana fizică nu a putut demonstra că în căsuțele de valori deținute la bănci din România avea depozitate sume de bani în numerar;

- referitor la numerarul deținut la purtător la 01.01.2011, persoana fizică X a prezentat documente privind veniturile din vânzarea bunurilor imobile, din cedarea părților sociale, retrageri de numerar, fără a prezenta nici un document privind cheltuielile efectuate în această perioadă, respectiv achiziții bunuri imobile, edificări construcții, constituire depozite, creditări firme;

- întrucât persoana fizică nu a justificat cu documente retragerile de numerar efectuate de acesta înainte de perioada verificată, declarând că deține numerar la purtător din retrageri de numerar, organele de verificare fiscală precizează că la stabilirea numerarului la purtător la data de 01.01.2011, au ținut cont de depunerile și retragerile de numerar identificate în conturile bancare, atât din informațiile solicitate și obținute de la instituții bancare cât și din documentele prezentate de persoana fizică verificată reprezentând extrase de cont.

Având în vedere că persoana fizică nu a furnizat toate datele și informațiile necesare, probând parțial numerarul la purtător și având în vedere prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscală au luat în considerare suma de 000 lei, numerar la purtător la începutul anului 2011 și suma de 000 lei ca numerar la purtător la sfârșitul anului 2014.

Referitor la cheltuielile personale de trai efectuate în numerar în perioada 2011-2014, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică X a precizat în Nota explicativă consemnată în minuta nr. 000/2018 că acestea au fost în sumă de cca. 000 ron/an, sumă ce a fost considerată de echipa de verificare fiscală utilizare de fonduri reprezentând cheltuială personală efectuată în numerar, în fiecare an din perioada verificată.

Lipsa mijloacelor de probă și a documentelor justificative corelate cu informațiile deținute/obținute de organul fiscal, mijloace necesare identificării sursei originale a fondurilor bănești utilizate în perioada 01.01.2011-31.12.2014, a condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea *Metodei indirecte*, respectiv a *Metodei sursei și utilizării fondului*, de

reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică.

Astfel, organele de verificare fiscală au constatat că în perioada 01.01.2011-31.12.2014, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă totală de 000 lei, în condițiile în care totalul sursei fondurilor identificabile a fost în cuantum de 000 lei, respectiv venituri impozabile declarate (venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din dobânzi bancare, venituri din profesii libere, venituri din salarii și venituri din dividende), încasări din restituiri ale unor împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, bonificații acordate de bancă, alocații copil, încasare persoană fizică A, diminuarea soldului conturilor bancare și a numerarului, încasări cuvenite soției și soriei persoanei fizice verificate, venituri din vânzarea unui imobil, încasări realizate din organizare evenimentului cu botezul ficei, răscumpărări titluri de stat și de valoare precum și venituri din diferențe de curs valutar favorabile, rezultând prin diferență venituri suplimentare din surse neidentificate de organul fiscal, mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau din surse neimpozabile identificate, în sumă totală de 000 lei, din care 000 lei în anul 2011, 000 lei în anul 2012, 000 lei în anul 2013 și 0 lei în anul 2014.

Totodată, organele de verificare fiscală au identificat în perioada 01.01.2011-31.12.2014 și venituri declarate de către persoana fizică, respectiv venituri din cedarea folosinței bunurilor dar neimpozitate de organul fiscal competent în sumă totală de 000 lei cu care s-a ajustat baza impozabilă, respectiv 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012, 000 lei pentru anul 2013 și 000 lei pentru anul 2014.

Având în vedere aceste aspecte, organele de verificare fiscală, în baza prevederilor art. 79<sup>1</sup> și art. 43 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art. 73, art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014 impozit pe venit suplimentar în sumă totală de 000 lei prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei reprezentând baza anuală impozabilă ajustată, respectiv 000 lei, pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor.

Totodată, pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, organele de verificare fiscală au calculat accesorii în sumă totală de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, pentru perioada 01.01.2012-23.07.2018.



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

**1. Aspecte procedurale:**

**1.1.** 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 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii verificării fiscale, respectiv la data de 21.12.2016:

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

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

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 Durata efectuării inspecției fiscale*

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

În același context, respectiv a faptului că nu este prevăzută o dată certă pentru finalizarea verificării fiscale, devin incidente prevederile art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*”Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

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

Astfel, se reține că verificarea fiscală începe la data comunicată prin avizul de verificare și se finalizează la data programată pentru discuția finală cu persoana fizică, la calculul duratei verificării fiscale nefiind incluse perioadele stabilite de organul de verificare fiscală pentru prezentarea documentelor și/sau informațiilor solicitate.

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

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că Avizul de verificare fiscală nr. 000/2016 a fost comunicat persoanei fizice verificate, data începerii verificării situației fiscale personale este data comunicată în aviz, respectiv data de **21.12.2016**, iar data încheierii verificării fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul, respectiv data de **23.07.2018**, și nu data încheierii Raportului de verificare fiscală nr. 000/2018 și a emiterii Deciziei de impunere nr. 000/2018, așa cum eronat sustine contestatarul, deci într-un termen de **579 de zile**.

Totodată, se reține că perioadele prevăzute de lege sau stabilite de organul fiscal pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate care nu sunt incluse în calculul duratei verificării fiscale, 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 însumează un număr de **397 zile**, după cum urmează:

1. un număr de **44 zile** aferente termenului de prezentare a Declarației de patrimoniu și de venituri, calculate de la data începerii verificării fiscale 21.12.2016, până la data depunerii Declarației de patrimoniu și de venituri, respectiv la data înregistrării la registratura ANAF-DGCVPF sub nr. 000/03.02.2017;

2. un număr de **22 zile** aferente primirii răspunsului la solicitarea de informații de la D S.A. înaintată prin adresa nr. 000/2017, calculate de la 18.05.2017, reprezentând data la care furnizorul de informații i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, respectiv data de 09.06.2017, data înregistrării la registratura ANAF-DGCVPF sub nr. 000;

3. un număr de **60 zile** aferente primirii răspunsului la solicitarea de informații de la DGRFP-AJFP înaintată prin adresa nr. 000/2017, calculate de la 24.05.2017, reprezentând data la care furnizorul de informații i-a fost transmisă solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea

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

răspunsului, respectiv data de 08.08.2017, data înregistrării la registratura ANAF-DGCVPF sub nr. 000, din care se scade perioada 24.05.2017-09.06.2017 (16 zile) care se suprapune cu cea de la pct. 2;

4. un număr de **23 zile** aferente primirii răspunsului la solicitarea de informații de la D S.A. înaintată prin adresa nr. 000/2017, calculate de la 09.08.2017, reprezentând data la care furnizorul de informații i-a fost înmănat plicul cu solicitarea informațiilor/documentelor și până la primirea răspunsului, respectiv data de 01.09.2017, data înregistrării la registratura ANAF-DGCVPF sub nr. 000;

5. un număr de **27 zile** aferente primirii răspunsului la nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii prin Minuta nr. 000/05.09.2017, calculate de la data solicitării, respectiv 05.09.2017 până la data depunerii răspunsului în cadrul Minutei nr. 000 din data de 02.10.2017;

6. un număr de **12 zile** aferente primirii răspunsului la nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii prin Minuta nr. 000/15.11.2017, calculate de la data solicitării, respectiv 15.11.2017 până la data depunerii răspunsului în cadrul Minutei nr. 000 din data de 27.11.2017;

7. un număr de **10 zile** aferente primirii în data de 08.12.2017 a răspunsului la solicitarea de informații de la ARB înaintată prin intermediul sistemului informatic în data de 28.11.2017 sub nr. 000;

8. un număr de **181 zile** aferente primirii răspunsurilor la notele explicative solicitate de organele de verificare fiscală, respectiv:

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 07.12.2017, conform Minutei nr. 000/07.12.2017, pentru care s-a primit răspuns la data de 16.01.2018, conform Minutei nr. 000/16.01.2018 din care se scade perioada 07.12.2017-08.12.2017 (1 zi) care se suprapune cu cea de la pct. 7;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 16.01.2018, conform Minutei nr. 000/16.01.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 13.02.2018, conform Minutei nr. 000/13.02.2018;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 13.02.2018, conform Minutei nr. 000/13.02.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 13.03.2018, conform Minutei nr. 000/13.03.2018 și la data de 22.03.2018, conform Minutei nr. 000/22.03.2018;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 22.03.2018, conform Minutei nr. 000/22.03.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 11.04.2018, conform Minutei nr. 000/2018;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 11.04.2018, conform Minutei nr. 000/11.04.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 25.04.2018, conform Minutei nr. 000/25.04.2018;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 25.04.2018, conform Minutei nr. 000/25.04.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 07.05.2018, conform Minutei nr. 000/07.05.2018;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 07.05.2018, conform Minutei nr. 000/07.05.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 18.05.2018, conform Minutei nr. 000/18.05.2018;

- nota explicativă înmănată în cadrul întâlnirii din data de 18.05.2018, conform Minutei nr. 000/18.05.2018, pentru care s-a primit răspuns la data de 07.06.2018, conform Minutei nr. 000/07.06.2018;

10. un număr de **18 zile** aferente solicitării de documente justificative înaintată în cadrul întâlnirii, conform Minutei nr. 000/15.06.2018, calculate de la data solicitării, respectiv 15.06.2018 până la data stabilită de comun acord, respectiv 03.07.2018, dată la care s-a încheiat Minuta nr. 000/03.07.2018.

Astfel, din totalul duratei verificării fiscale de 579 zile se vor scădea un număr de 397 zile, rezultând un număr de **182 zile** în care s-a efectuat verificarea fiscală, din care au fost excluse perioadele de suprapunere, nefiind depășit dublul perioadei prevăzut pentru durata maximă a verificării fiscale, respectiv de **365 zile**.

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

*“ART. 48 Opozabilitatea actului administrativ fiscal*

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

coroborat cu art. 75 din același act normativ:

*“ART. 75 Calcularea termenelor*

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

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

*“ART. 184 Curgerea termenului. Prelungirea acestuia*

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

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

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

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

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

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

În același sens este și punctul de vedere emis de Direcția Generală de Legislație Cod de procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile cu adresa nr. 804327/28.02.2019, înregistrat la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019, în sensul că ”în principiu, un termen stabilit în sarcina unei persoane de a furniza informații și documente curge de la data comunicării solicitării. În acest context, trebuie remarcat faptul că pentru a-și atinge scopul solicitarea trebuie să intre în posesia destinatarului”.

Se reține că la calculul duratei, având în vedere că se suprapun cu alte solicitări de informații, nu au fost avute în vedere următoarele perioade:

- perioada cuprinsă între data solicitării răspunsului la Nota explicativă înmănată la data de 21.12.2016 și data primirii răspunsului, respectiv 01.02.2017;

- perioada cuprinsă între data solicitării de informații de la E SRL, înaintată prin adresa nr. 000/25.01.2018 la data de 08.02.2018 și data primirii răspunsului, respectiv 08.03.2018;

- perioada cuprinsă între data solicitării de informații de la Primăria F, înaintată prin adresa nr. 000/25.01.2018 la data de 05.02.2018 și data primirii răspunsului, respectiv 22.02.2018;

- perioada cuprinsă între data solicitării de informații de la ARB, înaintată prin intermediul sistemului informatic în data de 14.02.2018 sub nr. 000 și data primirii răspunsului, respectiv 05.03.2018;

- perioada cuprinsă între data solicitării de informații de la BNP G prin adresa nr. 000/16.02.2018, înmănată la data de 13.02.2018 și data primirii răspunsului, respectiv 19.02.2018;

- perioada cuprinsă între data solicitării de informații de la D S.A., înaintată prin intermediul sistemului informatic în data de 15.02.2018 și data primirii răspunsului, respectiv 26.02.2018;

- perioada cuprinsă între data solicitării de informații de la ARB, înaintată prin intermediul sistemului informatic în data de 01.03.2018 sub nr. 000 și data primirii răspunsului, respectiv 04.04.2018.

Referitor la invocarea contestatarului a perioadelor de timp aferente minutelor întâlnirilor menționate, se reține că acestea reprezintă doar o parte din minutele întocmite, iar perioada de verificare a fost prelungită și cu zilele în care au fost solicitate informații de la terți, fapt ce nu a fost invocat de persoana fizică verificată prin contestația formulată.

Mai mult, se reține că în situația în care perioadele de prelungire datorate primirii unor răspunsuri la note explicative, solicitări de informații de la terți, se suprapun, organele de verificare fiscală au luat în considerare o singură dată perioada de prelungire, fapt pentru care argumentul persoanei fizice contestatate nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Față de cele prezentate, se reține faptul că perioada efectivă de durată a verificării fiscale a fost de **182 zile**, nefiind depășit termenul de decădere, stabilit de lege pentru durata maximă a verificării fiscale de 1 an, fapt pentru care nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatarului.

Mai mult, într-o speță similară reprezentată de Sentința civilă nr. 86/14.01.2019 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 8790/2/2018, ce a avut ca obiect „suspendare executare act administrativ – decizia de impunere nr. A-VEF 8096”, în ceea ce privește modul de calcul al termenelor, instanța judecătorească a reținut că: *”De asemenea, în ceea ce privește modul de calcul al termenelor, relevante sunt dispozițiile art. 75 din Legea nr. 207/2015 – Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul fiscal, de prezentul cod, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legislația fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat. Relevante sunt așadar prevederile art. 181 Cod procedură civilă, privind modul de calcul al termenelor (...).”*

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

Având în vedere cele precizate, nu se reține în solutionarea favorabilă a cauzei argumentele persoanei fizice privind depășirea duratei verificării fiscale.

**1.2.** Referitor la susținerea persoanei fizice verificate potrivit căreia actul administrativ fiscal contestat este nul întrucât temeiul de drept pe care organul fiscal central și-a întemeiat soluția de continuare a verificării fiscale a acestuia, respectiv prevederile art. 109<sup>1</sup> alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și prevederile art. 30 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate, erau abrogate atât la data demarării verificării fiscale prealabile documentare cât și la data demarării verificării fiscale a acestuia, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Prin adresa nr. 000/2018, referitor la aspectele menționate anterior, Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice precizează că, la redactarea Capitolului III din Raportul de verificare fiscală, dintr-o eroare a fost înscrisă o altă bază legală, respectiv art. 109<sup>1</sup> alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art. 30 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 248/2011 privind aprobarea Procedurii de aplicare a metodelor indirecte, în loc de art. 138 alin. (6) din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală și art. 24 din Ordinul președintelui ANAF nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora.

Având în vedere faptul că prevederile menționate au același conținut, precum și faptul că procedura de verificare documentară prealabilă și procedura de verificare a situației fiscale personale sunt două proceduri distincte, se reține că procedura de verificare prealabilă documentară nu este o procedură de administrare, întrucât nu prezintă elementele specifice unei asemenea proceduri și anume o dată de începere, o durată maximă, drepturi și obligații ale persoanei fizice supuse procedurii de administrare în sensul Codului de procedură fiscală, iar scopul acestei activități este acela de a asigura organele de verificare fiscală că vor desfășura proceduri de administrare doar asupra acelor persoane fizice pentru care se constată o diferență semnificativă între veniturile estimate ca fiind realizate într-un an fiscal de persoana fizică verificată și veniturile declarate de aceasta, în aceeași perioadă fiscală.

Mai mult, se reține că verificarea fiscală prealabilă documentară este o activitate preliminară care nu creează în sarcina persoanei fizice obligații fiscale.

De asemenea, se reține că, deși temeiul de drept pe care organele de verificare fiscală și-au întemeiat constatările în urma verificării fiscale prealabile documentare este abrogat, actul administrativ fiscal contestat nu este afectat de o gravă și evidentă eroare, astfel acest aspect nu constituie un element care să atragă nulitatea deciziei de impunere contestate, neîncadrându-se în niciunul din motivele prevăzute expres la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, fapt pentru care argumentul persoanei fizice contestate nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

**1.3.** Referitor la susținerea persoanei fizice verificate potrivit căreia organele de verificare fiscală au încălcat prevederile art. 130 și 149 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat, în sensul că acesta nu a fost informat în niciun fel despre concluziile consemnate în raportul de verificare fiscală prealabilă documentară astfel încât, s-a produs o gravă încălcare a dreptului său la apărare, organul de soluționare a contestației reține că aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dispozițiile legale în vigoare pentru perioada supusă verificării care reglementează activitatea preliminară a verificării fiscale prealabile documentare nu prevedeau obligativitatea comunicării rezultatului acesteia.

Referitor la încălcarea dreptului contribuabilului de a fi ascultat, se reține că pe parcursul verificării fiscale derulate în perioada 21.12.2016-23.07.2018, persoana fizică verificată a fost informată despre aspectele constatate cu ocazia discuțiilor consemnate în minutele încheiate, iar în ceea ce privește prezentarea constatărilor și consecințelor fiscale rezultate în urma verificării fiscale, se reține că prin Adresa nr. 000/2018, persoana fizică a fost înștiințată că la data de 23.07.2018 va avea loc discuția finală cu privire la constatările rezultate în urma verificării situației fiscale personale și totodată i s-a înmănat proiectul raportului de verificare.



Persoana fizică X s-a prezentat în data de 23.07.2018 la sediul organelor de verificare fiscală, ocazie cu care s-a discutat punctual pe baza proiectului înmănat în 18.07.2018, fiind încheiată Minuta nr. 000/2018, iar în data de 30.07.2018 persoana fizică verificată a depus la sediul organelor de verificare fiscală, punctul de vedere, înregistrat sub nr. 000/2018, ce a fost analizat de organele de verificare fiscală, așa cum rezultă din Cap. V pct. 5.2. din Raportul de verificare fiscală nr. 000/2018.

De asemenea, se reține că dreptul la apărare al persoanei fizice nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat și având posibilitatea de a prezenta documente în sprijinul contestației, fapt pentru care argumentul persoanei fizice contestat nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

**1.4.** Referitor la argumentele contestatarului privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiilor referitoare la exercitarea dreptului de apreciere și a bunei credințe, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) și art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

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

*ART. 12 Buna-credință*

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

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

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

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

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

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. Prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.

Având în vedere cele 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 contestatar, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Întrucât, prin constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste sursa fondurilor utilizate, organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bunei-credințe.

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.

**1.5.** Referitor la susținerea persoanei fizice verificate potrivit căreia au fost încălcate reglementările dreptului comunitar, respectiv Directiva 95/46/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 24 octombrie 1995 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, în sensul că nu a fost înștiințat că urmează să fie transmise și prelucrate date cu caracter personal referitoare la persoana sa, invocând și jurisprudența CJUE, respectiv cauza C-201/14, Bara și alții, organul de soluționare a contestației reține că ANAF este operator de date cu caracter personal, iar potrivit dispozițiilor art. 5 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 677/2001, în vigoare la data emiterii avizului de verificare și conform prevederilor art. 6 lit. c) din Regulamentul (UE) nr. 679/2016 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 aprilie 2016 privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu

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

caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE (Regulamentul general privind protecția datelor), consimțământul nu este necesar, când prelucrarea este necesară în vederea îndeplinirii unei obligații legale a operatorului, prelucrarea datelor cu caracter personal efectuându-se sub incidența dispozițiilor art. 11 privind secretul fiscal din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„ART. 11 Secretul fiscal*

*(1) Personalul din cadrul organului fiscal este obligat să păstreze secretul asupra informațiilor de care a luat cunoștință ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.*

*(2) În categoria informațiilor de natura celor considerate a fi secret fiscal intră datele referitoare la contribuabil/plătitor, cum ar fi: datele de identificare, natura și quantumul obligațiilor fiscale, natura, sursa și quantumul veniturilor, natura, sursa și valoarea bunurilor, plăți, conturi, rulaje, transferuri de numerar, solduri, încasări, deduceri, credite, datorii, valoarea patrimoniului net sau orice fel de informații obținute din declarații ori documente prezentate de către contribuabil/plătitor sau terți.*

*(3) Organul fiscal poate transmite informațiile pe care le deține:*

*a) autorităților publice, în scopul îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege;*

*b) autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate, în baza unor instrumente juridice internaționale semnate de România și care cuprind prevederi privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și/sau recuperarea creanțelor fiscale;*

*c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;”*

Astfel, din prevederile legale mai sus menționate se reține că în exercitarea atribuțiilor de serviciu, organul fiscal, prin obligație, trebuie să păstreze secretul fiscal asupra informațiilor de care a luat cunoștință.

Totodată, contribuabilul invocă și cauza C-201/14, Bara și alții, care se referă la prelucrarea datelor cu caracter personal și transmiterea datelor între instituțiile publice fără acordul persoanelor. În data de 09.07.2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a publicat concluziile Avocatului General Cruz Villalon, cu privire la întrebarea preliminară adresată Curții de către Curtea de Apel Cluj, concluzii care nu au caracterul unei hotărâri pronunțate de instanța investită cu soluționarea cauzei. Astfel, speța din cauza invocată nu poate fi comparată prin analogie activității de stabilire a situației fiscale personale a persoanei fizice X, care a fost efectuată de organele de verificare fiscală, cu respectarea prevederilor legale în materie.

Astfel, potrivit art. 139 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 16-20 din Ordinul președintelui ANAF nr. 3733/2015 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora:

*“ART. 139 Drepturile și obligațiile organului fiscal central*

*În scopul verificării situației fiscale personale, organul fiscal central poate proceda la:*

*a) solicitarea, în condițiile legii, de informații de la autorități și instituții publice;*

*b) analiza tuturor informațiilor, documentelor și a altor mijloace de probă referitoare la situația fiscală a persoanei fizice verificate;*

*c) confruntarea informațiilor obținute prin administrarea mijloacelor de probă cu cele din declarațiile fiscale depuse, conform legii, de persoana fizică verificată sau, după caz, de plătitorii de venit ori terțe persoane;*

*d) solicitarea, în condițiile legii, de informații, clarificări, explicații, documente și alte asemenea mijloace de probă de la persoana fizică verificată și/sau de la persoane cu care aceasta a avut ori are raporturi economice sau juridice; [...]*”

*”Art. 16*

*(1) Verificarea fiscală prealabilă documentară se efectuează asupra persoanelor fizice selectate și constă în examinarea operațiunilor care au condus la evaluarea riscului de nedeclarare.*

*(2) În funcție de rezultatul analizei informațiilor, documentelor și a altor mijloace de probă obținute în cadrul verificării fiscale prealabile documentare examinarea se poate extinde și asupra altor elemente ce influențează situația fiscală personală a persoanei fizice supuse verificării.*

*Art. 17*

*Pe perioada desfășurării activității de verificare fiscală prealabilă documentară, organul fiscal poate solicita terților, inclusiv plătitorilor de venit sau oricăror autorități ori instituții publice, în condițiile legii, informații sau documente pentru stabilirea situației fiscale personale a persoanei fizice supuse verificării.*

*Art. 18*

*În cadrul verificării fiscale prealabile documentare se compară veniturile declarate de persoana fizică supusă verificării sau de plătitori dintr-o perioadă impozabilă cu veniturile estimate determinate pe baza situației fiscale personale, din aceeași perioadă impozabilă.*

*Art. 19*

*La stabilirea situației fiscale personale, organul fiscal are în vedere evoluția drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, pe parcursul perioadei impozabile verificate, inclusiv a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente relevante pentru stabilirea bazei impozabile pentru impozitul pe venit datorat de persoana fizică.*

*Art. 20*

*Organele fiscale stabilesc situația fiscală personală pe baza informațiilor, documentelor și a altor mijloace de probă, astfel:*

*a) deținute de organul fiscal sau la care acesta are acces pe baza protocoalelor de schimb de informații;*

*b) obținute de către organul fiscal de la terți, prin exercitarea dreptului său de a solicita informații sau documente, potrivit prevederilor art. 58-67 din Codul de procedură fiscală;*

*c) obținute de organul fiscal de la autoritățile sau instituțiile publice, în condițiile prevederilor art. 68-71 din Codul de procedură fiscală.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de verificare fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să solicite și să analizeze toate informațiile și documentele solicitate atât de la persoana fizică verificată cât și de la terțe persoane, autorități și instituții publice.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, în virtutea rolului activ organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative atât de la contestatar, cât și de la terțe persoane, autorități și instituții publice.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că afirmațiile persoanei fizice contestatate referitoare la încălcarea dreptului la protecția datelor cu caracter personal nu vor fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

**1.6.** În ceea ce privește susținerile contestatarului cu privire la invocarea principiului “*in dubio contra fiscum*” se reține faptul că, în speță, nu este incident acest principiu întrucât se aplică în cazul existenței unor prevederi legale neclare sau contradictorii, prevederi apreciate astfel de organul de soluționare a contestației în situația în care acesta apreciază că nu poate emite o soluție în conformitate cu legea întrucât aceasta este confuză, și nu în cazul în care respectivele prevederi legale nu sunt conforme cu activitatea desfășurată de persoana fizică contestatară, cum este cazul în speță.

**1.7.** Referitor la susținerea persoanei fizice verificate potrivit căreia organele de verificare fiscală nu au ținut cont de prezumarea caracterului licit al operațiunilor, organul de soluționare a contestației reține că aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, în speță, nu se pune problema înlăturării prezumției de dobândire licită a averii și nici nu ne aflăm în situația confiscării averii fraudulos obținute.

Astfel, coroborat cu prevederile legale citate, se constată că argumentele persoanei fizice privind nerespectarea prevederilor legale și procedurale privind întocmirea deciziei de impunere nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **2. Aspecte de fond:**

**2.1. Referitor la impozitul pe veniturile din surse neidentificate stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2014, în condițiile în care nici în timpul verificării fiscale, nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac, persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.**

**În fapt,** organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, au constatat că acesta a utilizat în perioada 01.01.2011-31.12.2014 fonduri în sumă de 000 lei, respectiv 000 lei în anul 2011, 000 lei în anul 2012, 000 lei în anul 2013 și 000 lei în anul 2014, reprezentând în principal operațiuni de achiziții titluri de stat și de valoare, împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, majorarea soldului conturilor bancare și a numerarului, achiziția unui bun imobil, restituire împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, precum și achitarea de impozite, taxe și contribuții, taxe notariale, comisioane bancare, polițe de asigurare, cheltuieli personale de trai, cheltuieli efectuate pentru demolarea și construirea unor imobile, plată A și cheltuieli din diferențe de curs valutar nefavorabile, mai mari decât cele provenite din surse impozabile declarate sau neimpozabile identificate în cuantum de 000 lei, pentru care contestatarul nu a putut prezenta documente justificative sau alte mijloace de

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

probă din care să rezulte modul în care a dobândit, deținut și utilizat în acest sens suma de 000 lei, reprezentând diferența dintre alocări și surse.

Având în vedere aceste aspecte, organele de verificare fiscală, au stabilit pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014 impozit pe venit suplimentar în sumă totală de 000 lei prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei reprezentând baza anuală impozabilă ajustată în sumă totală de 000 lei, respectiv 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012, 000 lei pentru anul 2013 și 0 lei pentru anul 2014.

Totodată, pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, organele de verificare fiscală au calculat accesorii în sumă totală de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, pentru perioada 01.01.2012-23.07.2018.

**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. 34, art. 35 și art. 38 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. 34**

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

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

**ART. 35**

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

**ART. 38 Metoda sursei și utilizării fondului constă în:**

- a) determinarea valorii utilizărilor de fonduri și a surselor;*



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

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

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

Se reține că venitul suplimentar din surse neidentificate se stabilește ca diferență între valoarea utilizărilor de fonduri și valoarea surselor de fonduri, aplicând tratamentul fiscal corespunzător veniturilor impozabile nedeclarete 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, în vigoare în perioada verificată:

*”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:

Coform notei explicative consemnată în minuta nr. 000/2017, solicitată persoanei fizice verificate, se reține că acesta a declarat la data de 01.02.2017, următoarele:

Referitor la totalul numerarului acumulat/deținut la începutul și sfârșitul fiecărui an verificat, persoana fizică supusă verificării fiscale a declarat cu aproximație soldurile inițiale și finale, după cum urmează: la data de 01.01.2011 - 000 lei și 000 euro; la 31.12.2011 și 01.01.2012 - 000 ron și 000 euro; la 31.12.2012 și 01.01.2013 - 000 ron și 000 euro; la 31.12.2013 și 01.01.2014 - 000 ron și 000 euro; la 31.12.2014 - 000 ron și 000 euro.

Organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică nu a prezentat documentele privind retragerile de numerar anterioare anului 2011, la care face referire în nota explicativă consemnată în minuta nr. 000/2017 și nici nu a justificat cu documente faptul că a deținut la 01.01.2011 suma de 000 euro de la bunica maternă.

Având în vedere că persoana fizică a declarat că deține numerar la purtător din retrageri de numerar de la bănci, se reține că organele de verificare fiscală au ținut cont la stabilirea numerarului la purtător la data de 01.01.2011 de depunerile și retragerile de numerar identificate în conturile bancare, atât din informațiile solicitate și obținute de la instituții bancare cât și din documentele prezentate de persoana fizică verificată reprezentând extrase de cont.

Or, pentru sumele declarate de persoana fizică în notele explicative date cu ocazia verificării, dar pentru care nu a prezentat dovezi/documente justificative ale existenței acestor sume, neidentificate în extrasele de cont, se reține că organele de verificare fiscală, în mod corect nu au luat în considerare cuantumul acestora la stabilirea soldului în numerar deținut la data de 01.01.2011, întrucât 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 Ordinul președintelui ANAF nr. 3733/2015 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a

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

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.

Astfel, se reține că organele de verificare fiscală, din analiza informațiilor deținute și obținute referitoare la fluxurile de numerar în perioada 2011-2014, având în vedere faptul că persoana fizică verificată a probat parțial numerarul la purtător, au luat în considerare suma de 000 lei numerar la începutul anului 2011 și suma de 000 lei ca numerar la purtător la sfârșitul anului 2014.

Referitor la afirmația persoanei fizice verificate conform căreia prin reconsiderarea sumei de 000 lei drept cheltuială efectuată în numerar aferentă anului 2009 cu construcția casei, echipa de control a prezumat că această construcție a fost finalizată la data încheierii procesului verbal de recepție nr. 000/2010 și raportându-se la valoarea declarată în autorizația de construcție și perioada de 6 luni din anul 2008 și tot anul 2009, stabilește că persoana fizică a cheltuit cu această construcție 2/3 din valoarea totală a lucrărilor, respectiv suma de 000 lei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește imobilul, se reține că organele de verificare fiscală au stabilit prin estimare, numerarul utilizat de contribuabil pentru îndeplinirea obiectului autorizației de construcție nr. 000/2008 întrucât nu au fost puse la dispoziție documente justificative legale în vederea probării cheltuielilor efectuate.

Se reține că persoanei fizice X i-a fost eliberată autorizația de construcție nr. 000/2008 în vederea edificării unui imobil. Valoarea lucrărilor a fost stabilită prin autorizația de construcție la suma de 000 lei, cu mențiunea că lucrările au fost recepționate în anul 2010 de către persoana fizică X, conform procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 000/2010.

Documentele care au stat la baza estimării numerarului cheltuit de persoana fizică verificată în anul 2009 cu incidență asupra numerarului la purtător declarat de aceasta la începutul perioadei de verificare fiscală au fost obținute de către organele de verificare fiscală de la Primăria F.

Aceste documente au stat la baza înscrierii în Cartea Funciară a dreptului de proprietate dobândit de ultimul cumpărător.

Totodată, Contractul de antrepriză nr. 000/2009 prezentat de către persoana fizică se referă la lucrări de construcții la casă *"în roșu"*, în valoare de 000 lei.

Mai mult, se reține că întabularea imobilului s-a efectuat în anul 2014, în baza autorizației de construcție, în valoare totală de 000 lei precum și a procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, menționate anterior,

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

reținându-se că pe lângă lucrări de construcții la casă "în roșu" s-au mai efectuat și alte lucrări, datorită cărora s-a putut emite procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor.

Astfel, se reține că, aferent anului 2009, organele de verificare fiscală au considerat suma de 000 lei ca și cheltuială efectuată în numerar de către persoana fizică, reprezentând 2/3 din valoarea totală a lucrărilor de construcție (000 lei reprezintă valoarea totală a lucrărilor de construcție cheltuită în 6 luni din anul 2008 și tot anul 2009), fapt pentru care afirmația persoanei fizice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la afirmația persoanei fizice conform căreia organele de verificare fiscală au făcut o serie de verificări inclusiv pentru anii 2009 și 2010 în condițiile în care, nu există nicio prevedere legală care să permită extinderea perioadei supuse verificării anterior anului 2011, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, verificarea situației fiscale personale a persoanei fizice X s-a efectuat, conform avizului, numai pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014, documentele și referințele la tranzacțiile efectuate anterior anului 2011 au fost furnizate de contestatar, organele de verificare fiscală utilizându-le doar ca mijloc de probă, fără a verifica fiscal perioada anterioară anului 2011, ci doar în scopul de a demonstra comportamentul economic anterior anului 2011, privind conservarea sumelor de bani declarate ca obținute anterior perioadei verificate și existente la începutul anului 2011.

Totodată, se reține că organele de verificare fiscală au identificat, din analiza documentelor puse la dispoziție de persoana fizică verificată și a declarațiilor acestuia, confirmate de informațiile deținute și obținute de la terți, următoarele utilizări de fonduri, respectiv cheltuieli efectuate în perioada 01.01.2011-31.12.2014 în sumă totală de 000 lei, respectiv 000 lei în anul 2011, 000 lei în anul 2012, 000 lei în anul 2013 și 000 lei în anul 2014, reprezentând în principal operațiuni de achiziții titluri de stat și de valoare, împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, majorarea soldului conturilor bancare și a numerarului, achiziția unui bun imobil, restituire împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, precum și achitarea de impozite, taxe și contribuții, taxe notariale, comisioane bancare, polițe de asigurare, cheltuieli personale de trai, cheltuieli efectuate pentru demolarea și construirea unor imobile, plată persoană fizică A și cheltuieli din diferențe de curs valutar nefavorabile.

De asemenea, se reține că organele de verificare fiscală au identificat, în baza analizei informațiilor solicitate de la terți, ca surse ale fondurilor aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2014, veniturile realizate de persoana fizică verificată în cuantum de 000 lei, respectiv 000 lei în anul 2011, 000 lei

În anul 2012, 000 lei în anul 2013 și 000 lei în anul 2014, reprezentând venituri impozabile declarate (venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din dobânzi bancare, venituri din profesii libere, venituri din salarii și venituri din dividende), încasări din restituiri ale unor împrumuturi acordate persoanelor fizice și juridice, bonificații acordate de bancă, alocații copil, încasare persoană fizică A, diminuarea soldului conturilor bancare și a numerarului, încasări convenite soției și sorei persoanei fizice verificate, venituri din vânzarea unui imobil, încasări realizate din organizare evenimentului cu botezul ficei, răscumpărări titluri de stat și de valoare precum și venituri din diferențe de curs valutar favorabile.

Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate prin metode indirecte de stabilire a veniturilor, respectiv prin metoda sursei și utilizării fondului, organele de verificare fiscală au luat în considerare veniturile, respectiv sumele încasate, cheltuielile totale, veniturile neimpozabile și impozabile nedeclarate, creșterile și descreșterile nete ale activelor în perioada verificată, constatându-se că în perioada 01.01.2011-31.12.2014, cheltuirea fondului, în sumă de 000 lei a fost mai mare decât sursa fondului, în sumă de 000 lei, iar veniturile impozabile nedeclarate organelor fiscale în sumă totală de 000 lei, respectiv 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012, 000 lei pentru anul 2013 și 0 lei pentru anul 2014, au ajustat suplimentar bazele impozabile aferente anilor 2011, 2012 și 2013.

Având în vedere cele menționate, precum și toate documentele și informațiile aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește diferențele constatate, persoana fizică verificată nu a prezentat probe și documente justificative privind sursa fondurilor utilizate sau existența acestor sume la începutul perioadei verificate.

De altfel, dispozițiile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

***”ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

În susținerea celor afirmate, în timpul verificării fiscale persoana fizică X nu a făcut dovada prin orice mijloc de probă așa cum sunt definite la art. 250 și art. 341 din Noul Cod de Procedură Civilă, astfel încât se reține că în materie civilă nu se poate soluționa pricina dedusă judecății numai pe baza afirmațiilor părților, iar pe parcursul soluționării căii administrative de atac persoana fizică contestatară avea posibilitatea să indice probele de care se servește în susținerea celor arătate în contestație pentru stabilirea situației exacte în legătură cu cele susținute prin contestație, în conformitate cu

prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ART. 276 Soluționarea contestației:*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei (...).”*

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 verificată pentru suma de de 000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile a căror sursă nu a fost identificată.

**Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate**, se reține că 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, 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 01.01.2016-23.07.2018 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.

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.

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018 pentru impozit pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

## 2.2. Referitor la impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei

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

**stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2011-31.12.2014, în condițiile în care persoana fizică a depus declarații privind veniturile realizate, iar organul fiscal teritorial a emis decizii de impunere anuale, conform procedurii legale, doar pentru o parte din aceste declarații.**

**În fapt**, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice X, au constatat că acesta a depus declarații privind veniturile estimate/realizate (D220 și D200) pentru anii 2011, 2012, 2013 și 2014, declarând venituri nete impozabile din cedarea folosinței bunurilor în sumă totală de 000 lei.

Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică a depus în anul 2016 la organul fiscal teritorial declarații rectificative privind veniturile realizate în România (D200), respectiv venituri din cedarea folosinței bunurilor aferente anilor fiscali 2011, 2012, 2013 și 2014. Pentru majoritatea dintre aceste declarații, organul fiscal teritorial nu a emis decizii de impunere, sumele reprezentând venituri declarate de persoana fizică verificată, dar neimpozitate de organul fiscal competent.

Asfel, organele de verificare fiscală au identificat în perioada 01.01.2011-31.12.2014 venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă totală de 000 lei cu care s-a ajustat baza impozabilă, respectiv 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012, 000 lei pentru anul 2013 și 000 lei pentru anul 2014.

Având în vedere aceste aspecte, organele de verificare fiscală, au stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014 impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor în sumă totală de 000 lei, precum și accesorii aferente în sumă totală de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei, pentru perioada 01.01.2012-23.07.2018.

Prin contestația formulată, persoana fizică precizează că și-a îndeplinit obligația de a depune declarația privind venitul realizat din cedarea folosinței bunurilor la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului, însă organul fiscal este cel care nu și-a îndeplinit obligația de a stabili impozitul aferent venitului net realizat.



**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 40 alin. (1) lit. a), art. 41 lit. c), art. 61 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“ART. 40 Sfera de cuprindere a impozitului*

*(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

*a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;“*

*“ART. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit*

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

*c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 61;“*

*“ART. 61 Definierea veniturilor impozabile din cedarea folosinței bunurilor*

*(1) Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.*

*(2) Persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor califică aceste venituri în categoria venituri din activități independente și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie. În aplicarea acestei reglementări se va emite ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.“*

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art. 62 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la începutul perioadei verificate:

*“ART. 62 Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor*

*(1) Venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură și se stabilește pe baza chiriei sau a arendei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei sau arendei. Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.[...]*

*(2) Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.”*

Prevederile art. 62 se completează cu cele ale alin. (1<sup>^</sup>1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"(1<sup>^</sup>1) În cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei."*

coroborate cu prevederile pct. 138 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aplicarea Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care stipulează că:

*"138. Venitul net se determină ca diferență între sumele reprezentând chiria în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, prevăzute în contractul încheiat între părți, și cota de cheltuială forfetară de 25% reprezentând cheltuieli deductibile aferente venitului."*

Analiza acestor prevederi legale arată faptul că veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile în bani și/sau în natură, obținute de proprietari, uzufructuar sau alt deținător legal de pe urma cedării folosinței bunurilor și care sunt supuse impozitării. Documentul care stă la baza calculului impozitului anual este declarația privind veniturile realizate din România, depusă de persoanele fizice care realizează venituri în bani și/sau în natură din cedarea folosinței bunurilor.

Totodată, în ceea ce privește veniturile din cedarea folosinței bunurilor, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 84 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada supusă verificării, respectiv 2011-2014, care stipulează:

*"ART. 84*

*(7) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere, la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală",*

coroborat cu prevederile art. 2 din Ordinul președintelui ANAF nr. 2333/2007 pentru aprobarea Procedurii privind declararea și stabilirea impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor realizate din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere/subînchiriere:

*"ART. 2 Pentru anul de impunere, următor celui în care au fost îndeplinite condițiile pentru calificarea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor în categoria venituri din activități independente, contribuabilii au obligația declarării venitului estimat până la data de 15 ianuarie a anului de impunere."*

Din prevederile legale citate mai sus, se reține că, în cazul impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, stabilirea obligațiilor de plată

anuale se realizează prin decizie de impunere anuală, emisă de organul fiscal, în baza declarațiilor privind venitul estimat depuse de către contribuabili.

În speță se rețin și prevederile art. 93 alin. (1) și (2) lit. a) și b), art. 95 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 95 Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

*(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii“.*

Se reține, din perspectiva Legii nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare la data efectuării verificării fiscale, următoarele:

Cu privire la stabilirea obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor art. 93 din Codul de procedură fiscală, aceasta reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale, realizându-se prin intermediul declarației de impunere sau a deciziei de impunere emisă de organul fiscal, după caz.

În cazul impozitului pe venit, conform celor de mai sus, stabilirea obligațiilor fiscale se realizează prin decizie emisă de organul fiscal.

Pe cale de consecință, se rețin următoarele:

- stabilirea obligațiilor anuale de plată a impozitului pe venitul din cedarea folosinței bunurilor se realizează de organul fiscal prin decizie de impunere anuală;

- după emiterea și comunicarea deciziei de impunere anuală, organul de inspecție fiscală/verificare fiscală poate efectua controlul privind modul de îndeplinire de către contribuabil a obligației de declarare, stabilirea bazelor de impozitare și, dacă este cazul, stabilirea de diferențe de obligații fiscale (în plus sau în minus) față de obligația fiscală declarată de contribuabil/plătitor sau stabilită de organul fiscal.

În cazul impozitului pe venit, persoana fizică declară venitul anual realizat, iar organul fiscal stabilește, prin decizie de impunere anuală, impozitul pe venit.

Cu alte cuvinte, organul de inspecție fiscală/verificare fiscală poate stabili diferențe de impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor doar față de cele stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere anuală, în cazul în care contribuabilul și-a îndeplinit obligația declarativă prevăzută de lege, iar în cazul în care contribuabilul nu a declarat venit anual realizat (baza de calcul), stabilirea impozitului pe venitul din cedarea folosinței bunurilor aferent se realizează de organul de inspecție fiscală/verificare fiscală prin decizie de impunere.

În același sens este și punctul de vedere exprimat prin adresa nr. 735.389/22.09.2017 de Direcția Generală de Legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile, într-o speță similară.

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

Urmare a verificării fiscale a persoanei fizice X, s-a constatat că acesta a depus declarații privind veniturile estimate/realizate (D220 și D200) pentru anii 2011, 2012, 2013 și 2014, declarând venituri nete impozabile din cedarea folosinței bunurilor în sumă totală de 000 lei. Totodată, organele de verificare fiscală au constatat că persoana fizică a depus în anul 2016 la organul fiscal teritorial declarații rectificative privind veniturile realizate în România (D200), respectiv venituri din cedarea folosinței bunurilor aferente anilor fiscali 2011, 2012, 2013 și 2014.

De asemenea, se reține că organele de verificare fiscală au constatat că, pentru majoritatea dintre aceste declarații, organul fiscal teritorial nu a emis decizii de impunere, sumele reprezentând venituri declarate de persoana fizică verificată, dar neimpozitate de organul fiscal competent.

De asemenea, organele de verificare fiscală au constatat din analiza declarațiilor anuale privind veniturile realizate în România (D200), însoțite de contractele de închiriere, înregistrate și depuse la organul fiscal competent, că persoana fizică X a mai obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, stabilind suplimentar impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, după cum urmează:

1. Pentru anul 2011, a fost depusă de către persoana verificată, declarația privind veniturile realizate în România (D200), înregistrată sub nr. 000/2016, cuprinzând următoarele venituri realizate din cedarea folosinței bunurilor:

a. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2011, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere;

b. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere;

c. pentru actul adițional nr. 000 la contractul de închiriere nr. 000/2009, înregistrat sub nr. 000/2010, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere;

d. pentru actul adițional nr. 000 la contractul de închiriere nr. 000/2009, înregistrat sub nr. 000/2010, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, precizând că a fost emisă decizie de impunere pentru venitul net în sumă de 000 lei, iar pentru diferența în sumă de 000 lei nu a fost emisă decizie de impunere;

e. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2011, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, precizând că a fost emisă decizie de impunere pentru venitul net în sumă de 000 lei, iar pentru diferența în sumă de 000 lei nu a fost emisă decizie de impunere.

2. Pentru anul 2012, a fost depusă de către persoana verificată, declarația privind veniturile realizate în România (D200), înregistrată sub nr. 000/2016 (rectificativă), cuprinzând următoarele venituri realizate din cedarea folosinței bunurilor:

a. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2011, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, precizând că a fost emisă decizie de impunere pentru venitul net în sumă de 000 lei, iar pentru diferența în sumă de 000 lei nu a fost emisă decizie de impunere;

b. pentru actele adiționale nr. 000 și nr. 000 la contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrate sub nr. 000/2011 și nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei. A fost emisă decizie de impunere pentru venitul net în sumă de 000 lei, iar pentru diferența în sumă de 000 lei, nu a fost emisă decizie de impunere;

c. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere.

3. Pentru anul 2013, a fost depusă de către persoana verificată, declarația privind veniturile realizate în România (D200), înregistrată sub nr. 000/2016 (rectificativă), cuprinzând următoarele venituri realizate din cedarea folosinței bunurilor:

a. pentru actul adițional nr. 000 la contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere;

b. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere.

4. Pentru anul 2014, a fost depusă de către persoana verificată, declarația privind veniturile realizate în România (D200), înregistrată sub nr. 000/2016 (rectificativă), cuprinzând următoarele venituri realizate din cedarea folosinței bunurilor:

a. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat sub nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere;

b. pentru contractul de închiriere nr. 000/2014, înregistrat sub nr. 000/2016, au stabilit impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei, pentru care nu a fost emisă decizie de impunere.

Prin urmare, pentru veniturile în sumă totală de 000 lei (000 lei în 2011, 000 lei în 2012, 000 lei în 2013 și 000 lei în 2014), organele de verificare fiscală au calculat suplimentar impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei (000 lei în 2011, 000 lei în 2012, 000 lei în 2013 și 000 lei în 2014), prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei impozabile, conform art. 43 alin. (1) lit. c.) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o diferență de impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aferent anului 2011 - în sumă de 000 lei, aferent anului 2012 - în sumă de 000 lei, aferent anului 2013 - în sumă de 000 lei și aferent anului 2014 - în sumă de 000 lei.

Prin contestație, persoana fizică X precizează că și-a îndeplinit obligația de a depune declarațiile privind venitul realizat din cedarea folosinței bunurilor la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului, însă organul fiscal este cel care nu și-a îndeplinit obligația de a stabili impozitul aferent venitului net realizat.

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, organul de verificare fiscală poate stabili diferențe doar față de cele stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere anuală, în cazul în care contribuabilul și-a îndeplinit obligația declarativă prevăzută de lege, iar în cazul în care contribuabilul nu a declarat venitul anual realizat (baza de calcul), stabilirea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente se realizează de organul de verificare fiscală prin decizie de impunere.

Din analiza constatărilor organelor de verificare fiscală, se reține că persoana fizică X a declarat veniturile din cedarea folosinței bunurilor, organul fiscal teritorial nu a emis decizii de impunere pentru majoritatea declarațiilor, iar organele de verificare fiscală au stabilit diferențe suplimentare atât pentru sumele declarate de persoana fizică și pentru care s-a emis decizie de impunere de către organul fiscal, cât și pentru sumele declarate de persoana fizică, dar pentru care organul fiscal nu a emis decizie de impunere.

În vederea clarificării situației, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice, în calitate de organ fiscal care administrează persoana fizică X, să precizeze dacă pentru perioada 2011-2014 au fost înregistrate declarații ale persoanei fizice privind venitul estimat, precum și dacă au fost emise deciziile de impunere pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor declarate.

Prin adresa nr. 000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a precizat următoarele:

*"- în perioada 2011-2014 a înregistrat la organul fiscal teritorial declarații de venit estimat D220;*

*- au fost prelucrate declarațiile de venit D200, rectificative, pe anii 2011, 2012, 2013 și 2014 înregistrate la organul fiscal teritorial în data de 13.09.2016, dar parțial, astfel că au fost emise decizii de impunere pentru contracte de închiriere și acte adiționale astfel:*

*1. contractul de închiriere nr. 000/2011 înregistrat la AFP cu nr. 000/2011 pentru perioada 05.04.2011 – 31.12.2011 cu chirie lunară de 000 euro are în vedere spațiul ... . Plățile anticipate privind impozitul pe venit au fost stabilite corect iar prin D200/2011 rectificative depuse de contribuabil în data de 29.02.2012 și în data de 13.09.2016 acesta declară eronat venit net impozabil în sumă de 000 lei în loc de 000 lei, ca urmare organul de inspecție fiscală a calculat corect diferență de venit impozabil în anul 2011 în sumă de 000 lei (documente anexate);*

2. actul aditional nr. 000 înregistrat la AFP cu nr. 000/2011 pentru perioada 01.01.2012-30.11.2012 cu chirie lunară de 000 euro este corect impozitat;

3. pentru actul aditional nr. 000 înregistrat la AFP cu nr. 000/2016 pentru perioada 01.12.2012 -31.12.2013 cu chirie lunară de 000 euro nu au fost emise decizii de impunere pe anii 2012 luna decembrie și pentru anul 2013 fapt pentru care organul de inspectie fiscală a stabilit diferențe de venit impozabil în sumă de 000 lei pentru luna decembrie 2012 și 000 lei pentru anul 2013;

4. pentru contractul de inchiriere nr. 000/2011, înregistrat la AFP cu nr. 000/2016, pentru perioada 01.05.2011-30.06.2016 cu chirie lunară de 000 euro nu au fost emise decizii de impunere pe anii 2011, 2012, 2013 și 2014 fapt pentru care organul de inspectie fiscală a stabilit diferențe de venit impozabil în sumă de 000 lei pentru anul 2011, 000 lei pentru anul 2012, 000 lei pentru anul 2013 și 000 lei pentru anul 2014;

5. pentru contractul de închiriere nr. 000/2014, înregistrat la AFP cu nr. 000/2016 pentru perioada 01.06.2014-31.05.2015 cu chirie lunară de 000 euro nu a fost emisă decizie de impunere pe anul 2014, fapt pentru care organul de inspectie fiscală a stabilit diferență de venit impozabil în sumă de 000 lei;

6. actul adițional nr. 000, înregistrat la AFP cu nr. 000/2010 aferent contractului de închiriere nr. 000/2009, înregistrat la AFP cu nr. 000/2009 care majorează chiria lunară de la 000 euro la 000 euro pe perioada 15.04.2010-14.05.2011 au fost emise decizii de impunere pe anii 2010 și 2011 numai pentru chirie lunară de 000 euro fapt pentru care organul de inspectie fiscală a stabilit diferență de venit impozabil în sumă de 000 lei pentru anul 2011 (reprezentând 000 euro pentru 4,5 luni din anul 2011);

7. actul adițional nr. 000, înregistrat la AFP cu nr. 000/2010, actul aditional nr. 000 înregistrat la AFP cu nr. 000/2011 și actul aditional nr. 000 înregistrat la AFP cu nr. 000/2011, aferente contractului de închiriere nr. 000/2009 înregistrat la AFP cu nr. 000/2009 privind spatiul din ... prin care se stabilește chirie lunară în sumă de 000 euro și perioada de contract 01.05.2010-30.04.2011, se reduce chiria lunară la 000 euro pe perioada 01.05.2011-31.12.2011 și se prelungește contractul pe perioada 01.01.2012-30.11.2012 tot cu chirie lunară de 000 euro, sunt corect impozitate în anii 2010, 2011 și 2012 cu mențiunea că în anul 2011 din venitul impozabil stabilit de inspectia fiscală în sumă de 000 lei nu s-a emis decizie de impunere numai pentru suma de 000 lei din cauza aplicației informatice (există impunere pentru suma de 000 lei).



8. pentru contractul de închiriere nr. 000/2011, înregistrat la AFP cu nr. 000/2016 pentru perioada 01.07.2011-30.09.2012 cu chirie lunară de 000 euro nu a fost emisă decizie de impunere pe anul 2011 fapt pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit diferență de venit impozabil în sumă de 000 lei. În anul 2012 suma de 000 lei stabilită de inspecția fiscală se datorează diferențelor de curs valutar, fiind corect stabilită.”

Având în vedere că organele de verificare fiscală au calculat impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor atât pentru sumele declarate de persoana fizică și pentru care s-a emis decizie de impunere de către organul fiscal, cât și pentru sumele declarate de persoana fizică și pentru care organul fiscal nu a emis decizie de impunere, organul de soluționare a solicitat organelor de verificare fiscală prin adresa nr. 000/2019 defalcarea impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor pentru cele două categorii.

Din răspunsul organelor de verificare fiscală, înaintat prin adresa nr. 000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. 000/2019, se reține că:

- 000 lei reprezintă diferența de impozit aferentă veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, rezultată între sumele din declarațiile persoanei fizice contestate și sumele stabilite în deciziile de impunere emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ;

- 000 lei reprezintă impozitul aferent veniturilor din cedarea folosinței bunurilor declarate de către persoana fizică contestatară, pentru care Administrația Județeană a Finanțelor Publice nu a emis decizii de impunere, conform prevederilor legale anterior invocate.

Se reține faptul că impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor în sumă de 000 lei este datorat de persoana fizică, doar că acest tip de impozit a fost stabilit de un organ fiscal necompetent.

Față de cele reținute în prezenta decizie:

- 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 Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 **000 lei**, reprezentând impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor;

- în temeiul prevederilor art. 50 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va anula partial Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit**

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

**suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018 pentru suma de 000 lei**, urmând ca organele fiscale competente, ținând seama de considerentele din motivarea prezentei decizii și de dispozițiile normative incidente speței, să emită alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.

Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei** aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018 pentru impozit pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, 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.

Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei** aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, având în vedere că prin prezenta decizie a fost anulată Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018 pentru impozit pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, **se va anula partial actul administrativ fiscal contestat și pentru suma de 000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor, 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, urmând ca acestea să fie recalulate în funcție de cuantumul și scadența obligației principale datorate.

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

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă de

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

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

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

**2. Anularea** în parte a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. 000/2018, emisă de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F., pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venituri din cedarea folosinței bunurilor, urmând ca organele fiscale competente să emită, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii, un alt act administrativ fiscal.

Pct.1 din prezenta decizie poate fi atacat la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**