

DECIZIA nr. 146 din 10.06.2021
privind soluționarea contestației formulată de
domnul **X**,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. .../31.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, a fost sesizată de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. .../28.05.2021 înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. .../31.05.2021, asupra contestației formulată de domnul **X**, CNP ..., domiciliat în ..., București, cu domiciliul ales în vederea comunicării actelor de procedură în București,

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de **07.05.2021** și înregistrată la Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice sub nr. .../12.05.2021, îl constituie Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../13.04.2021 emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, comunicată prin poștă cu confirmare de primire semnată la data de **04.05.2021**, prin care s-a stabilit diferență de impozit constatată în plus în sumă de ... lei.

Având în vedere dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de domnul X.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au constatat următoarele:

I. În susținerea contestației contribuabilul aduce următoarele argumente:

Contestatarul precizează că pe parcursul anului 2015 a obținut venituri ca urmare a participării la jocuri de noroc la distanță (online) tip slot-machine și poker pentru care, conform legii, a depus următoarele declarații:

- ✓ Declarația privind veniturile realizate din străinătate anul 2015 (D201) nr. .../24.05.2016, venit ... lei (câștig ... euro din 17.02.2015);
- ✓ Declarația privind veniturile realizate din străinătate anul 2015 (D201) nr. .../24.05.2016, venit ... lei (câștig ... euro din 07.04.2015);
- ✓ Declarația privind veniturile realizate din străinătate anul 2015 (D201) nr. .../24.05.2016, venit ... lei (câștig ... euro din 07.04.2015).

Totodată, contestatarul precizează că, în mod greșit, organele fiscale au stabilit un impozit pe venit în cuantum total de ... lei, fiind emisă o singură

decizie de impunere pentru cele 3 (trei) declarații, respectiv Decizia de impunere nr. .../16.12.2020 împotriva căreia a depus contestație înregistrată în data de 15.02.2021.

De asemenea contestatarul face mențiunea că, având în vedere că nu a primit răspuns la contestația din data de 15.02.2021, a formulat acțiune în instanță, în conformitate cu dispozițiile art. 281 alin. (5) Cod de procedură fiscală.

Decizia contestată este nelegală și netemeinică, întrucât:

- pe numele său sunt emise două decizii de impunere care privesc aceeași declarație de venit, aceeași sumă ce constituie baza impozabilă și aceeași perioadă;
- obligațiile principale stabilite prin Decizia de impunere nr. .../13.04.2021, comunicată în data de 04.05.2021, sunt prescrise, făcând trimitere în acest sens la art. 91 din Codul de procedură fiscală și la decizia nr. 21/2020 (dosar nr. 1375/1/2020) a Înaltei Curți de Casație și Justiție.
- organul fiscal a aplicat procentul de 16% la venitul încasat, respectiv la ... euro, rezultând un impozit pe venit calculat de ... lei, ceea ce este complet diferit față de modalitatea de calcul stabilită prin art. 77 alin. (9) din Codul fiscal, care **stabilește o cotă progresivă a impozitului pe venit**.

În aceste condiții, calculul impozitului pe venit, aferent sumei de ... euro, este determinat după următoarea metodă de calcul:

- 1% pentru 14.999 euro, impozitul este de 149,99 euro;
- 16% pentru (... - 15.000) = ... euro, impozitul este de ... euro;
- total impozit: 149,99 + ... = ...,... euro (... euro).

Va rezulta un impozit pe venit datorat, în **quantum de ... lei (...*4,4169 lei/euro din 07.04.2015)**, care este cu ... lei mai mic decât cel calculat de organul fiscal.

În concluzie, domnul X solicită să se constate că Decizia de impunere nr. .../13.04.2021 este nelegală și netemeinică.

II. Prin Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../13.04.2021, Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilului diferență de impozit în plus în sumă de ... lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă domnul X datorează diferențele de impozit pe venit constatate în plus în sumă de ... lei, în condițiile în care argumentele sale nu sunt de natură să modifice constatările organului fiscal.

În fapt, organele fiscale din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor

Publice au emis Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../13.04.2021 prin care au stabilit în sarcina domnului X diferențe de impozit constatate în plus în sumă de ... lei aferente câștigului net anual impozabil în sumă de ... lei realizat din jocuri de noroc în perioada 13.02.2015-11.06.2015, în Gibraltar.

În drept, conform dispozițiilor art. 77 și art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în cursul anului 2015, în perioada realizării venitului:

“ART. 77 Reținerea impozitului aferent veniturilor din premii și din jocuri de noroc

Următoarele alineate intră în vigoare din 12 februarie 2015:

(7) Nu sunt impozabile la sursă veniturile realizate de către persoanele fizice ca urmare a participării la jocuri de noroc la distanță (on-line), slot-machine, lozuri și festivaluri de poker.

(8) Persoanele fizice care obțin venituri din jocurile de noroc prevăzute la alineatul (7) au 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. Organul fiscal competent are obligația de a stabili impozitul datorat, aferent venitului încasat din jocurile de noroc, pe baza declarației privind venitul realizat din jocuri de noroc, prin emiterea deciziei de impunere.

(9) Cota de impunere pentru veniturile din jocuri de noroc prevăzute la alineatul (7) este de 1% pentru sumele de până la echivalentul a 14.999 euro, 16% pentru sumele cuprinse între 15.000 - 99.999 euro și 25% pentru sumele care depășesc echivalentul a 100.000 euro. Organizatorul de jocuri de noroc prevăzute la alineatul (7) are obligativitatea de a păstra o evidență nominală a persoanelor fizice care au obținut venituri din jocuri de noroc mai mari de 15.000 euro și a le declara organului fiscal competent, până la 25 mai inclusiv a anului următor, celui de realizare a venitului.”

Alineatele (7), (8) și (9) au fost introduse prin pct. 4 din O.U.G. nr. 92 din 29 decembrie 2014.

“ART. 90 Venituri obținute din străinătate

(1) Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) și cele care îndeplinesc condiția prevăzută la art. 40 alin. (2) datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate.

(2) Veniturile realizate din străinătate se supun impozitării prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia.

(2¹) Pentru veniturile obținute din străinătate de natura celor obținute din România și neimpozabile în conformitate cu prevederile prezentului titlu se aplică același tratament fiscal ca și pentru cele obținute din România.

(3) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a

anului următor celui de realizare a venitului.

*(4) *** Abrogat.*

*(5) *** Abrogat.*

(6) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(7) Diferențele de impozit rămase de achitat, conform deciziei de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.”

Având în vedere prevederile legale anterior invocate, rezultă că:

- contribuabilii care realizează venituri ca urmare a participării la jocuri de noroc la distanță și festivaluri de poker, au obligația de a depune declarația privind venitul realizat, la organul fiscal competent, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.
- organul fiscal competent stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat, și emite decizia de impunere, pe care o comunică contribuabilului, potrivit dispozițiilor legale în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Contribuabilul a declarat că a realizat în anul 2015 din Gibraltar 3 (trei) câștiguri din jocuri de noroc, în perioada 13.02.2015-11.06.2015, pentru care a depus declarațiile aferente.

În baza declarațiilor depuse de contribuabil, Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice a emis inițial Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../16.12.2020 prin care au stabilit în sarcina domnului X diferențe de impozit constatate în plus în sumă de ... lei aferente câștigului net anual în sumă de ... lei, cumulând cele trei câștiguri. Ulterior organul fiscal a emis Decizii de impunere **pentru fiecare câștig în parte**, pentru câștigul de ... lei fiind emisă Decizia de impunere anuală nr. .../13.04.2021 prin care a stabilit în sarcina domnului X diferențe de impozit constatate în plus în sumă de ... lei.

Referitor la cuantumul impozitului de ... lei stabilit prin Decizia de impunere nr. .../13.04.2021, acesta a fost calculat prin aplicarea prevederilor legale în vigoare la data realizării venitului, respectiv art. 77 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil din 12 februarie 2015 (introdus prin pct. 4 din O.U.G. nr. 92 din 29 decembrie 2014), care prevede **“Cota de impunere pentru veniturile din jocuri de noroc prevăzute la alineatul (7) este de (...) 16% pentru sumele cuprinse între 15.000 - 99.999 euro (...)”**.

Având în vedere prevederile legale anterior invocate, rezultă că domnul

X datorează impozit de 16% aplicat la venitul în sumă de ... euro, realizat din jocuri de noroc în data de 07.04.2015, întrucât câștigul se încadrează între 15.000 și 99.999 euro.

Motivația contestatarului precum că prevederea legală din O.U.G. nr. 92/2014 este identică cu cea din Legea nr. 124/2015, nu este întemeiată deoarece în prevederea aplicabilă perioadei supusă contestării nu există sintagma “*pentru ceea ce depășește*” și în atare condiții se aplică cota de impunere în funcție de suma încasată.

Din informațiile transmise de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, prin e-mail nr. .../LMU/25.05.2021, rezultă că organul fiscal a procedat, în data de 14.01.2021, la scăderea sumei de ... lei din evidența pe plătitori. Prin e-mailul nr. .../LMU/26.05.2021 Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice precizează că nu a comunicat contribuabilului Referatul și Borderoul de scădere a obligațiilor fiscale.

Prin Decizia nr. .../04.06.2021, emisă în soluționarea contestației înregistrată sub nr. .../15.02.2021, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice deși a constatat eroarea în emiterea deciziei de impunere pentru câștigurile cumulate, a procedat la emiterea deciziilor pentru fiecare câștig în parte, a anulat din evidență obligația fiscală fără a proceda și la anularea deciziei atacate, motiv pentru care în urma soluționării contestației a fost dispusă anularea Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../16.12.2020.

În ceea ce privește contestația depusă de contribuabil, prin poștă în data de 11.02.2021, împotriva Deciziei de impunere nr. .../16.12.2020, aceasta se află în termenul legal de soluționare prevăzut la art. 281 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia “în situația nesoluționării contestației în termen de 6 luni de la data depunerii contestației, contestatorul se poate adresa, pentru anularea actului, instanței de contencios administrativ competente potrivit Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.”.

Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili diferențe de impozit constatate în plus, reprezentând impozit pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pentru anul 2015:

Potrivit dispozițiilor art. 3 alin. (2) și art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și

ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Totodată, conform prevederilor art. 6 alin. (4) din Codul civil:

„Art. 6 (4) Prescripțiile, decăderile și uzucapiunile începute și neîmplinite la data intrării în vigoare a legii noi sunt în întregime supuse dispozițiilor legale care le-au instituit.”

Din coroborarea dispozițiilor legale anterioare rezultă că prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale începută și neîmplinită la data de 01.01.2016, data intrării în vigoare a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și, implicit, data abrogării O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este supusă în întregime dispozițiilor legale care au instituit-o, adică reglementărilor prevăzute în O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. În același sens este și punctul de vedere exprimat de Direcția Generală Legislație Cod Procedură Fiscală și Reglementări Nefiscale și Contabile prin adresa nr. 712271/2016.

Astfel, conform art. 23, art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Art. 23 (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

“Art. 91 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

“Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 **se suspendă**:

a) **în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune**;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În speța supusă soluționării sunt incidente și prevederile:

- art. 1 și art. 41 - Anexa nr. 1 din Decretul nr. 195/16.03.2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, determinat de răspândirea coronavirusului SARS -CoV – 2:

”**Art. 1** Se instituie starea de urgență pe întreg teritoriul României pe o durată de 30 de zile”.

„**Art. 41** **Prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență instituite potrivit prezentului decret**”.

- art. 1 din Decretul nr. 240/14.04.2020 privind prelungirea stării de urgență pe teritoriul României:

„**Art. 1** Începând cu data de 15 aprilie 2020, **se prelungește cu 30 de zile starea de urgență pe întreg teritoriul României**, instituită prin Decretul nr.195/2020, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.212 din 16 martie 2020”.

- art. XII alin. (5) și art. XIII alin. (1) din O.U.G. nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, au stipulat:

”**Articolul XII (5)** **Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut de art. XIII alin.1.**”

„**Articolul XIII (1)** **Aplicarea prevederilor art.XI și XII încetează la 30 de zile de la data încetării stării de urgență**”.

În ceea ce privește termenul prevăzut de art. XIII alin. (1) din O.U.G. nr. 48/2020, se reține că acesta a fost modificat ulterior, după cum urmează:
- de art. III alin. (2) din O.U.G. nr. 90/2020 pentru modificarea O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și modificarea altor acte normative, care a prevăzut:

"Art. III (2) Termenul prevăzut la art.XIII alin.(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.319 din 16 aprilie 2020, se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv".

- de art. VI alin. (2) din O.U.G. nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, care a stipulat:

"Art VI (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv".

- de art. 24 din O.U.G. nr. 181/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene:

"Articolul 24

(1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, cu modificările ulterioare, precum și termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, astfel cum au fost prorogate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020, precum și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se prorogă până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv.

Având în vedere prevederile legale, mai sus citate, rezultă că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale reprezentând diferențe de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuală aferente anului 2015 **a fost suspendată 285 de zile**, începând cu data de 16.03.2020 (data instituirii stării de urgență pe teritoriul României) și până la data de 25.12.2020, inclusiv.

Prin urmare, la data emiterii Deciziei de impunere anuală pentru

veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../13.04.2021, **dreptul organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale reprezentând diferențe de impozit pe venit rezultate din regularizarea anuală aferente anului 2015 nu era prescris**, creanțele fiscale individualizate prin actul administrativ fiscal contestat, fiind stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Drept pentru care, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../13.04.2021 emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit diferențe de impozit constatate în plus în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 77 și art. 90 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în cursul anului 2015; art. 6 alin. (4) din Codul civil; art. 23, art. 91 și art. 92 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată; art. 1 și art. 41 - Anexa nr. 1 din Decretul nr. 195/16.03.2020; art. 1 din Decretul nr. 240/14.04.2020; art. XII alin. (5) și art. XIII alin. (1) din O.U.G. nr. 48/2020; art. III alin. (2) din O.U.G. nr. 90/2020; art. VI alin. (2) din O.U.G. nr. 99/2020; art. 24 din O.U.G. nr. 181/2020; art. 3 alin. (2) și art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2015 nr. .../13.04.2021 emisă de Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit diferențe de impozit constatate în plus în sumă de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.