



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Mihail Kogălniceanu, nr. 7, Brașov
Tel: 0268.308.476
Fax: 0268.547.730
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA nr. X / 2017

privind soluționarea contestației formulate de domnul **X**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X / X.X.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, Serviciul Soluționare Contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. X / X.X.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X / X.X.2017, cu privire la contestația formulată de domnul **X**, CNP XXXXXXXXXXXXX, cu domiciliul în Mun. X, B-dul. X, nr. X, bl. X, ap. X, Jud. X.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. X / X.X.2017 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X / X.X.2017 și poartă semnătura avocatului contestatarului, cu împuternicirea avocațială seria X nr. X / X.X.2017, conform prevederilor art. 269 din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală aplicabil în anul 2017.

Obiectul contestației îl constituie impozitul pe venit aferent anilor 2011 și 2012, stabilit de A.J.F.P. X, în sarcina domnului X, în sumă totală de X lei, prin Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice, pe anul 2011 și 2012, nr. X și respectiv, nr. X, ambele din X.X.2017, suma de X lei reprezentând impozit pe veniturile din jocuri de noroc realizate de petent din străinătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală aplicabil în anul 2017, în raport de comunicarea către contribuabil la data de X.X.2017 a Deciziilor de impunere nr. X și nr. X, ambele emise la data de X.X.2017, așa cum reiese din confirmarea poștală de primire a deciziilor de impunere în cauză, existentă la dosarul cauzei și de înregistrarea contestației la A.J.F.P. X sub nr. X / X.X.2017, conform ștampilei acestei instituții.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, alin. (1), art. 270, alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală aplicabil în anul 2017, D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este învestită să soluționeze contestația formulată de domnul X.

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

I. Prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. X / X.X.2017, domnul X, prin avocat X, a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere anuale nr. X și nr. X, ambele din X.X.2017, prin care a fost stabilit impozitul în sumă totală de X lei, aferent veniturilor din jocuri de noroc realizate de petent din străinătate în anii 2011 și 2012, contestatarul contestând totodată și bazele de impunere luate în considerare de organul fiscal pentru stabilirea impozitului pe venit pentru anii 2011 și 2012, în sumă de X lei și respectiv X lei și solicită astfel anularea celor două decizii de impunere menționate mai sus, motivându-și contestația după cum urmează:

A. În fapt:

- prin cele două decizii de impunere comunicate petentului și contestate în cauză, organul fiscal a stabilit impozit pentru veniturile din jocuri de noroc care ar fi fost realizate de contestatar din țara X, în perioada X.X.2011 – X.X.2012, în ambele decizii fiind menționat ca și temei de drept, art. 90 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal;

- în cuprinsul deciziilor de impunere se face trimitere la faptul că ar fi fost depuse declarații privind veniturile realizate din străinătate pe anii 2011 și respectiv 2012, declarații care ar fi fost înregistrate sub nr. X din X.X.2017.

B. În drept, petentul apreciază că deciziile de impunere contestate în cauză sunt netemeinice și nelegale, având în vedere următoarele aspecte:

- contestatarul consideră că deciziile de impunere contestate sunt emise cu încălcarea legii sub imperiul căreia au fost emise, respectiv Legea nr. 207 / 2015, întrucât aceste decizii cuprind referințe la O.G. nr. 92 / 2003 și la Legea nr. 571 / 2003, abrogate din anul 2015, iar formularele utilizate nu cuprind mențiunile prevăzute de O.P.A.N.A.F. nr. 3695 / 2016 și conțin mențiuni nelegale cu privire la dreptul de a exercita contestație;

- în deciziile contestate se menționează în mod nereal existența unor „Declarații privind veniturile din străinătate” care ar fi fost înregistrate la organul fiscal sub numărul unic X din data de X.X.2017, atât pentru anul 2011, cât și pentru anul 2012, iar aceste declarații de venituri nu există și, ca urmare, consideră că nu puteau fi avute în vedere la emiterea deciziilor de impunere contestate și în consecință petentul nu înțelege cum și în baza cărei proceduri, organul fiscal a stabilit sumele cu titlu de „Venit / Câștig net anual”;

- petentul consideră că la emiterea acestor decizii de impunere, nu s-au respectat prevederile art. 97 din Legea nr. 207 / 2015, în sensul că deciziile contestate nu cuprind toate elementele de conținut stabilite în mod imperativ de art. 46, alin. (2) din Legea nr. 207 / 2015, respectiv, lipsesc motivele de fapt, temeiul de drept și mențiunile privind audierea contribuabilului;

- Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat într-o speță, că *„urmare examinării mențiunilor din decizia de impunere fiscală atacată pe calea contenciosului administrativ, a reținut că actul administrativ fiscal nu cuprinde motivele de fapt, anume, punctual, elementele de fapt considerate ca relevante de organul fiscal și care au determinat, care au justificat soluția fiscală luată (...). Indiscutabil, motivarea constituie una dintre condițiile de legalitate și validitate a actului administrativ, inclusiv a actului administrativ fiscal (în speță, a deciziei de impunere), și reprezintă o garanție împotriva arbitrajului și excesului de putere al autorităților administrației publice, astfel că sunt nelegale și se sancționează cu anularea, actele administrative care se întemeiază pe o motivare extrem de sumară (...)*”;

- cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art. 17 pct. 2), respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV), fiind preluată și menționată în mod expres în art.18 al Codului European al Bunei Conduite Administrative, astfel *„Fiecare decizie adoptată de Instituție, care poate afecta în mod negativ drepturile sau interesele unei persoane particulare, va menționa temeiurile pe care se bazează, indicând în mod clar faptele relevante și baza legală a deciziei”* (pct. 1). Cerința este aplicabilă pentru identitate de rațiune și actelor administrative fiscale, specie a actelor administrative și contestatarul consideră că această cerință nu este respectată de deciziile contestate;

- lipsa motivării în fapt a deciziilor contestate face dificilă exercitarea dreptului la apărare, în condițiile în care din cuprinsul actelor administrative fiscale contestate nu se pot stabili motivele concrete (împrejurările de fapt precise, relevante sub aspect fiscal) care au stat la baza emiterii celor două decizii și temeiurile înscrierii în acestea a mențiunilor privind *„categoria de venit”, „statul în care s-a realizat venit”, data începerii și încetării activității și a sumelor menționate cu titlu de „venit/câștig net anual” și respectiv „impozit pe venit datorat în România”;*

- totodată petentul consideră că lipsește și motivarea în drept a deciziilor, întrucât textul de lege menționat în cuprinsul deciziilor (art. 90 din Legea nr. 571 / 2003) nu doar că era abrogat la data emiterii deciziilor, dar era și este și insuficient pentru a întemeia deciziile emise, respectiv pentru a justifica cum anume a fost determinată suma stabilită cu titlu de impozit datorat;

- față de lipsa motivelor de fapt și de drept nu se poate stabili modul în care emitentul actelor administrative fiscale contestate a ajuns să determine sumele înscrise în cele două acte. Nu rezultă din cuprinsul deciziilor, modul în care s-a calculat / determinat baza de impunere, în ce constă această bază – în „*venit*”, în „*Câștig net anual*” sau ambele, de ce nu există „*credit fiscal recunoscut*” și nici cum anume au fost determinate sumele pretins datorate cu titlu de impozit pe venit. Ca urmare, față de elementele prezentate în cuprinsul deciziilor contestate, petentul consideră că este imposibil de stabilit legalitatea și corectitudinea calculelor efectuate și sumelor determinate și, pe cale de consecință, legalitatea și temeinicia actelor contestate;

- se reține, nemotivat, că venitul s-ar fi realizat în țara X și petentul susține că nu a desfășurat nici un fel de activitate în țara X și deci, nu a realizat venituri în X și se cauzează astfel o vătămare (emiterea unui titlu de creanță susceptibil a deveni titlu executoriu, cu atingerea dreptului de proprietate al persoanei) care nu poate fi altfel înlăturată decât prin anularea celor două decizii, în temeiul art. 49 și art. 46 din Codul de procedură fiscală;

- pe de altă parte petentul consideră că dreptul creditorului fiscal de a stabili creanțe fiscale este prescris, astfel că deciziile contestate nu mai puteau fi emise, întrucât în aceste decizii se menționează realizarea unor venituri în anul 2011 și 2012, iar potrivit art. 91, alin. 1 și 2 din O.G. 92 / 2003, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, potrivit art. 23, alin. 1 și 2 din O.G. nr. 92 / 2003, care prevede că dreptul de creanță fiscală se naște în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, moment în care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată;

- în consecință, având în vedere cele menționate mai sus, contestatarul susține că la data de 12.05.2017 dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru perioadele menționate, era prescris, însăși eventualele creanțe fiscale erau stinse prin prescripție (art. 24 din Codul fiscal), iar organul fiscal nu mai era îndreptățit să procedeze la emiterea deciziilor contestate;

- normele juridice care reglementează prescripția sunt imperative, iar efectul prescripției extinctive se produce de drept, organele fiscale fiind obligate să facă aplicarea din oficiu a dispozițiilor legale privind prescripția și potrivit art. 112 din Legea nr. 207 / 2015 dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței fiscale, procedează la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală și, întrucât creditorul fiscal nu a făcut aplicabilitatea normelor privind prescripția, petentul înțelege să o invoce pe această cale.

C. În probațiune, în susținerea contestației, petentul depune, în fotocopie, următoarele documente:

- deciziile de impunere contestate în cauză, împreună cu confirmarea de primire a acestora;
- împuternicirea avocațială.

II. Prin Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anii 2011 și 2012, nr. X și respectiv, nr. X, ambele emise în data de X.X.2017, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba a stabilit în sarcina domnului X, impozit în sumă totală de X lei aferent veniturilor înregistrate în evidența fiscală ca realizate de contestatar din jocuri de noroc în anii 2011 și 2012, din străinătate (țara X).

A.J.F.P. Alba a considerat ca bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, suma de X lei pentru anul 2011 și suma de X lei pentru anul 2012, reprezentând venituri din jocuri de noroc realizate de contribuabil în anii 2011 și respectiv 2012, din străinătate (țara X), întrucât în evidențele fiscale domnul X figurează cu **venit net impozabil din jocuri de noroc în sumă de X lei, în perioada X.X – X.X.2011, și respectiv, în sumă de X lei, în perioada X.X – X.X.2012, conform referatului nr. X / X.X.2017 emis de organul fiscal, sume care au rezultat prin aplicarea deducerilor legale aplicate asupra veniturilor brute înscrise în extrasul de cont bancar emis de banca X pentru perioada X.X.2011 – X.X.2012, cont deschis pe numele petentului, venituri și perioadă comunicată organului fiscal de I.P.J. X prin adresa nr. X din X.X.2016.**

Obligațiile fiscale reprezentând impozit anual aferent veniturilor realizate de petent din străinătate în anii 2011 și 2012, au fost stabilite de organul fiscal în baza art. 90, din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, lege în vigoare și aplicabilă în perioada realizării veniturilor în cauză.

III. Luând în considerare constatările organului de administrare fiscală, argumentele contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe venit în sumă totală de X lei stabilit pentru veniturile nete impozabile realizate din străinătate din jocuri de noroc, în sumă totală de X lei, prin Deciziile de impunere anuale pe anii 2011 și 2012, nr. X și respectiv, nr. X, ambele emise în data de X.X.2017, în baza art. 90 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov -

Serviciul Soluționare Contestații 2 este să se pronunțe dacă organul fiscal a procedat corect la emiterea deciziilor, în condițiile în care din analiza acestor decizii de impunere contestate, se constată că organul fiscal a stabilit obligații de plată reprezentând impozit aferent veniturilor realizate de contestatar, din străinătate, în anii 2011-2012, din jocuri de noroc, iar petentul nu recunoaște veniturile înscrise în deciziile de impunere în cauză, ca realizate din jocuri de noroc din țara X, și susține că deciziile nu sunt motivate și întemeiate conform legilor în vigoare la data emiterii și totodată consideră că sumele înscrise în aceste decizii cu titlu de impozit, ar fi prescrise la data stabilirii acestora de către organul fiscal.

În fapt, conform evidențelor fiscale, domnul X a realizat în anii 2011 și 2012, venituri din jocuri de noroc în sumă de X lei și respectiv X lei, conform referatului nr. X emis de organul fiscal la data de X.X.2017, document în care sunt înscrise veniturile realizate de petent din jocuri de noroc, încasate prin bancă, așa cum au fost transmise de banca X, la solicitarea organului fiscal, întrucât contribuabilul nu și-a îndeplinit obligațiile declarative pentru veniturile realizate în anii 2011-2012, nici chiar în urma solicitării exprese care i-a fost adresată de către organul fiscal de a depune, conform legii, declarațiile privind veniturile realizate din străinătate din jocuri de noroc, în anii 2011 și 2012, iar deciziile de impunere contestate fiind astfel emise din oficiu. Procedura fiscală s-a declanșat în urma unei informări prite în acest sens de la I.P.J. X.

În conformitate cu art. 90, alin. (1) din Codul fiscal în vigoare în anii 2011 și 2012, persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în România, care realizează într-un an fiscal venituri din orice sursă (inclusiv jocuri de noroc), din afara României, datorează impozit pentru veniturile obținute din străinătate prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii fiecărei categorii de venit, în funcție de natura acestuia, iar contribuabilii care obțin astfel de venituri din străinătate au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului.

Din documentele anexate de petent contestației, nu rezultă dacă pentru veniturile înscrise în deciziile de impunere contestate, plătitorul de venit a calculat, reținut și plătit impozitul pe veniturile din jocuri de noroc, astfel încât să poată fi justificată existența unui eventual credit fiscal extern privind impozitul datorat de petent pentru aceste venituri realizate din străinătate în anii 2011 și 2012 de domnul X, și nu rezultă nici dacă obligațiile fiscale stabilite în cauză au fost achitate de către contestatar până la data emiterii deciziilor de impunere contestate.

Referitor la modul prin care a fost stabilit în sarcina domnului X impozitul aferent veniturilor realizate din străinătate din jocuri de noroc, precizăm următoarele:

- prin adresa nr. X din X.X.2016, emisă de Inspectoratul de Poliție al Județului X – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, transmisă către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X și înregistrată sub nr. X din data de X.X.2016, se comunică faptul că numitul X a încasat în perioada X.X.2011 – X.X.2012, în contul bancar deschis la banca X, suma totală de X lei provenită prin sistemele X și Y și a retras în numerar, prin intermediul cardului, suma totală de X lei. Din verificările efectuate de inspectorii de poliție s-a stabilit faptul că numitul X a participat la turneul de poker online X din X.X.2011, organizat pe site-ul X.com și a ocupat locul 3, obținând un venit în sumă de X dolari americani, aspecte confirmate și de către persoana în cauză, conform acestei adrese;

- prin adresa nr. X din X.X.2016 emisă de A.J.F.P. X și transmisă către domnul X, organul fiscal a solicitat prezentarea petentului la sediul A.J.F.P. X, în termen de 15 zile de la data primirii acestei adrese, în vederea depunerii declarațiilor fiscale anuale pentru anii 2011 și 2012 privind veniturile obținute din jocuri de noroc și veniturile realizate în străinătate de către persoanele fizice române cu domiciliul în România și totodată prezentarea documentelor justificative pentru veniturile realizate și pentru impozitul reținut pentru veniturile respective;

- urmare adresei de mai sus, domnul X nu a dat curs solicitării organului fiscal, ci a răspuns tot printr-o adresă înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. X din X.X.2016, prin care contribuabilul solicită să-i fie comunicate informațiile / documentele necesare în vederea conformării la obligațiile legale care îi revin: temeiul legal al obligației de a depune declarații anuale pentru anii 2011 și 2012 privind sursele de venituri indicate în adresa organului fiscal (venituri din jocuri de noroc și venituri realizate în străinătate); formularele de declarații de venit pentru fiecare sursă de venit indicată în parte, precum și instrucțiunile de completare a acestor formulare; cotele de impunere ce vor fi aplicate pentru veniturile aferente fiecărei surse indicate; scadența obligației de plată;

- astfel, prin adresa de răspuns nr. X din X.X.2016, A.J.F.P. X a furnizat contribuabilului informațiile solicitate, cu confirmare de primire în data de X.X.2016, însă contribuabilul nu a dat curs acestei solicitări de a depune declarațiile fiscale pentru anii 2011 și 2012, în vederea stabilirii impozitului datorat pentru veniturile realizate din jocuri de noroc, din străinătate;

- ulterior, la data de X.X.2016, A.J.F.P. X a trimis domnului X o notificare privind neîndeplinirea de către acesta a obligațiilor declarative referitoare la veniturile realizate din străinătate din jocuri de noroc în anii 2011 și 2012, confirmată de primire la data de X.X.2016, cu termen de depunere a declarațiilor, de 15 zile de la primire, nedepunerea atrăgând după sine stabilirea din oficiu a obligației de plată, potrivit Legii nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, însă contribuabilul nu a dat curs acestei notificări;

- întrucât, referitor la solicitarea emisă de către A.J.F.P. X, către I.P.J. X – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, acest serviciu a comunicat faptul că nu deține date suplimentare privind cuantumul veniturilor realizate de numitul X pe fiecare an în parte, 2011 și 2012, organul fiscal a solicitat băncii X – AGENTIA X, extrasele de cont existente în baza de date ale acestei bănci, pentru domnul X, extrase aferente perioadei martie 2011 – martie 2012;

- astfel, datorită faptului că nu s-au depus declarațiile fiscale nici ca urmare a notificării menționate mai sus, A.J.F.P. X a întocmit referatul nr. X din data de X.X.2017, pe baza extraselor de cont ale domnului X, emise și comunicate de banca X și transmise către organul fiscal, referatul aprobat fiind urmat de emiterea din oficiu în data de X.X.2017 a deciziilor de impunere anuale pe anul 2011 și 2012, contestate în cauză, nr. X și nr. X, prin care s-a stabilit un impozit pe veniturile din străinătate, din jocuri de noroc, în sumă totală de X lei, decizii comunicate contribuabilului, la data de X.X.2017, conform confirmării de primire existentă în dosarul contestației.

Domnul X, în calitate de contribuabil și persoană care a realizat în anii 2011 și 2012 venituri încadrate de organul fiscal în categoria veniturilor din străinătate din jocuri de noroc, contestă deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate de acesta din străinătate, din jocuri de noroc, pe anii 2011 și 2012, considerând că aceste decizii sunt netemeinice și nelegale și susține că nu a realizat aceste venituri, că deciziile de impunere nu sunt motivate conform legii și totodată că obligațiile fiscale înscrise în aceste decizii de impunere, cu titlu de impozit pe venit, ar fi prescrise la data la care au fost stabilite.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anul 2011 și 2012, nr. X și respectiv nr. X, ambele emise în data de X.X.2017, prin care A.J.F.P. X a stabilit obligații fiscale în sumă de X lei, reprezentând impozit pe venitul realizat de domnul X din străinătate, din jocuri de noroc, în anii 2011 și 2012, au fost

emise din oficiu, întrucât contribuabilul nu a depus declarațiile fiscale, conform legii, nici chiar în urma notificărilor care i-au fost comunicate de către A.J.F.P. X și avându-se în vedere informațiile comunicate de Inspectoratul de Poliție al Județului X – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice și totodată veniturile înregistrate în extrasele bancare privind operațiunile desfășurate în conturile domnului X, în perioada X.X.2011-X.X.2012, documente comunicate la solicitarea organului fiscal, de către banca X – SUCURSALA X, iar în urma calculelor efectuate și a deducerilor legale aplicate, a rezultat o bază de impunere în sumă de X lei pentru anul 2011 și X lei pentru anul 2012, reprezentând veniturile din jocuri de noroc realizate din străinătate de către petent, stabilindu-se astfel un impozit în sumă totală de X lei, în baza art. 90 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare, aplicabil pentru perioada realizării veniturilor în cauză.

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal și ale O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, acte normative în vigoare, aplicabile pentru perioadele fiscale supuse impunerii – anii 2011 și 2012:

Referitor la contribuabili, obligații fiscale și la impozitul pe venit din jocuri de noroc realizat din străinătate de persoane rezidente cu domiciliul în România :

„ART. 2 Impozitele, taxele și contribuțiile sociale reglementate de Codul fiscal

(1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

a) impozitul pe profit;

b) impozitul pe venit;”

„ART. 22 Obligațiile fiscale (Cod de procedură fiscală)

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

„ART. 39 Contribuabili (Cod fiscal)

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;”

„ART. 40 Sfera de cuprindere a impozitului (Cod fiscal)

(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;

b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), numai veniturilor obținute din România, care sunt impuse la nivelul fiecărei surse din categoriile de venituri prevăzute la art. 41;”

„ART. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit (Cod fiscal)

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

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

b) venituri din salarii, definite conform art. 55;

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

d) venituri din investiții, definite conform art. 65;

e) venituri din pensii, definite conform art. 68;

f) venituri din activități agricole, definite conform art. 71;

g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art. 75;

h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art. 77¹;

i) venituri din alte surse, definite conform art. 78 și 79¹.”

„ART. 75 Definierea veniturilor din premii și din jocuri de noroc (Cod fiscal)

(1) Veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, altele decât cele prevăzute la art. 42, precum și cele din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale, potrivit legii.

(2) Veniturile din jocuri de noroc cuprind câștigurile realizate ca urmare a participării la jocuri de noroc, inclusiv cele de tip jack-pot, definite conform normelor metodologice.”

„ART. 76 Stabilirea venitului net din premii și din jocuri de noroc (Cod fiscal)

Venitul net este diferența dintre venitul din premii sau din jocuri de noroc și suma reprezentând venit neimpozabil.”

„ART. 77 Reținerea impozitului aferent veniturilor din premii și din jocuri de noroc (Cod fiscal)

(1) Veniturile sub formă de premii se impun, prin reținerea la sursă, cu o cotă de 16% aplicată asupra venitului net realizat din fiecare premiu.

(2) Veniturile din jocuri de noroc se impun, prin reținerea la sursă, cu o cotă de 25% aplicată asupra venitului net. Venitul net se calculează la nivelul câștigurilor realizate într-o zi de la același organizator sau plătitor.

(3) Obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine plătitorilor de venituri.

(4) Nu sunt impozabile veniturile obținute din premii și din jocuri de noroc, în bani și/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilită în sumă de 600 lei, realizate de contribuabil:

a) pentru fiecare premiu;

b) pentru câștigurile din jocuri de noroc, de la același organizator sau plătitor într-o singură zi.

(5) Impozitul calculat și reținut în momentul plății este impozit final.

(6) Impozitul pe venit astfel calculat și reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

„ART. 90 Venituri obținute din străinătate (Cod fiscal)

(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.

(3) Contribuabilii care obțin venituri din străinătate conform alin. (1) au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 15 mai a anului următor celui de realizare a venitului.

(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.”

„Conform art. I pct. 30 și art. II alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 30/2011, începând cu data de 1 ianuarie 2012, la articolul 90, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins: (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.”

„ART. 91 Creditul fiscal extern (Cod fiscal)

(1) *Contribuabilii persoane fizice rezidente care, pentru același venit și în decursul aceleiași perioade impozabile, sunt supuși impozitului pe venit atât pe teritoriul României, cât și în străinătate, au dreptul la deducerea din impozitul pe venit datorat în România a impozitului plătit în străinătate, denumit în continuare credit fiscal extern, în limitele prevăzute în prezentul articol.*

(2) *Creditul fiscal extern se acordă dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții:*

a) *se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin în care s-a plătit impozitul;*

b) *impozitul plătit în străinătate, pentru venitul obținut în străinătate, a fost efectiv plătit în mod direct de persoana fizică sau de reprezentantul său legal ori prin reținere la sursă de către plătitorul venitului. Plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin respectiv;*

c) *venitul pentru care se acordă credit fiscal face parte din una dintre categoriile de venituri prevăzute la art. 41.*

(3) *Creditul fiscal extern se acordă la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent venitului din sursa din străinătate, dar nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate. În situația în care contribuabilul în cauză obține venituri din străinătate din mai multe state, creditul fiscal extern admis a fi dedus din impozitul datorat în România se va calcula, potrivit procedurii de mai sus, pentru fiecare țară și pe fiecare natură de venit.*

(3¹) *După data aderării României la Uniunea Europeană, pentru veniturile din economii, definite la art. 124⁵, obținute de persoanele fizice rezidente din acele state membre care au perioada de tranziție specificată la art. 124⁹, se aplică metoda de eliminare a dublei impuneri, prevăzută la art. 124¹⁴ alin. (2).*

(5) *În vederea calculului creditului fiscal extern, sumele în valută se transformă la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului. Veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice rezidente, precum și impozitul aferent, exprimate în unități monetare proprii statului respectiv, dar care nu sunt cotate de Banca Națională a României, se vor transforma astfel:*

a) *din moneda statului de sursă într-o valută de circulație internațională, cum ar fi dolari S.U.A. sau euro, folosindu-se cursul de schimb din țara de sursă;*

b) *din valuta de circulație internațională în lei, folosindu-se cursul de schimb mediu anual al acesteia, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului respectiv."*

„ART. 81 Obligația de a depune declarații fiscale (Cod de procedură fiscală)

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(1[^]1) Declarațiile fiscale sunt documente care se referă la:

a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;

b) impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe;

c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;

d) orice informații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile, bunurile și veniturile impozabile, dacă legea prevede declararea acestora.

(2) În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Economiei și Finanțelor va stabili termenul de depunere a declarației fiscale.

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

a) a fost efectuată plata obligației fiscale;

b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;

d) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii.

(4) În caz de inactivitate temporară sau în cazul obligațiilor de declarare a unor venituri care, potrivit legii, sunt scutite la plata impozitului pe venit, organul fiscal competent poate aproba, la cererea contribuabilului, alte termene sau condiții de depunere a declarațiilor fiscale, în funcție de necesitățile administrării obligațiilor fiscale. Asupra termenelor și condițiilor va decide organul fiscal potrivit competențelor aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

„ART. 82 Forma și conținutul declarației fiscale (Cod de procedură fiscală)

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

(4) Obligația de semnare a declarației fiscale se consideră a fi îndeplinită și în următoarele situații:

a) în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sistemul electronic de plăți. Data depunerii declarației se consideră a fi data debitării contului plătitorului în baza acesteia;

b) în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sisteme electronice de transmitere la distanță în condițiile art. 83 alin. (1).

(5) Declarația fiscală trebuie însoțită de documentația cerută de prevederile legale.

(6) Pentru anumite categorii de obligații fiscale, stabilite prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, organul fiscal poate transmite contribuabililor formularele de declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, instrucțiunile de completare a acestora, alte informații utile, precum și plicurile preadresate. În acest caz, contravaloarea corespondenței se suportă de către organul fiscal.”

„ART. 83 Depunerea declarațiilor fiscale (Cod de procedură fiscală)

(1) Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin poștă cu confirmare de primire. Declarația fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanță. În cazul impozitelor, taxelor și al contribuțiilor administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, procedura privind transmiterea declarațiilor prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanță se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Declarațiile fiscale pot fi redactate de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voința contribuabilului acesta este în imposibilitatea de a scrie.

(3) Data depunerii declarației fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poștă, după caz. În situația în care declarația fiscală se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță, data depunerii declarației este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, astfel cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declarației.

(3¹) Data depunerii declarațiilor prin mijloace electronice de transmitere la distanță pe portalul e-România este data înregistrării acestora pe portal, astfel cum rezultă din mesajul electronic transmis de sistemul de tranzacționare a informațiilor, cu condiția validării conținutului declarațiilor.

(3²) Prevederile alin. (3¹) se aplică corespunzător și declarațiilor privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate, depuse la organul fiscal competent sau la oficiile acreditate de Ministerul Finanțelor Publice, în format hârtie, semnat și ștampilat, conform legii.

(4) Nedepunerea declarației fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu se poate

face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale. În cazul contribuabililor care au obligația declarării bunurilor sau veniturilor impozabile, stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere, potrivit art. 67. Pentru impozitele, taxele și contribuțiile administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, înștiințarea pentru nedepunerea declarațiilor și stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu se face în cazul contribuabililor inactivi, atât timp cât se găsesc în această situație.

(4¹) Contribuabilul poate depune declarația fiscală pentru obligațiile fiscale ce au format obiectul deciziei de impunere prin care au fost stabilite din oficiu obligațiile fiscale, în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei. Decizia de impunere se desfășurează de organul fiscal la data depunerii declarației fiscale.”

În ceea ce privește competența de stabilire a obligațiilor fiscale și emitere a deciziilor de impunere și referitor la forma și conținutul acestor decizii, O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

„ART. 7 Rolul activ (Cod de procedură fiscală)

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

„ART. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat (Cod de procedură fiscală)

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.”

„ART. 86 Decizia de impunere (Cod de procedură fiscală)

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

„ART. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere (Cod de procedură fiscală)

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

„ART. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.

(4) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale care se emit în condițiile alin. (3), de către organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Prin ordin comun al ministrului administrației și internelor și al ministrului finanțelor publice se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale care pot fi emise în condițiile alin. (3) de către organele fiscale ale autorităților administrației publice locale, iar consiliile locale stabilesc, prin hotărâre, dacă organele fiscale din cadrul autorității administrației publice locale respective pot emite acte administrative fiscale în condițiile alin. (3).”

„ART. 90 Stabilirea obligațiilor fiscale sub rezerva verificării ulterioare (Cod de procedură fiscală)

(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

(4) În situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale în condițiile art. 84 alin. (4), se redeschide rezerva verificării ulterioare.”

Referitor la termenul de prescripție și la momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție:

„ART. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale (Cod de procedură fiscală)

(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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

„ART. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale (Cod de procedură fiscală)

(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.”

„ART. 93 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale (Cod de procedură fiscală)

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

„ART. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale (Cod de procedură fiscală)

(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.”

Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală aplicabil de la data de 1 ianuarie 2016, prevede următoarele:

„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.”

„ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.

(3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și (2), dispozițiile art. 6, 8, 13 și 133 se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 1 ianuarie 2016.”

„ART. 21 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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 impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.”

„ART. 107 Stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale ca urmare a nedepunerii declarației de impunere

(1) Nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere. Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului/plătitorului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației de impunere. Aceste prevederi nu sunt aplicabile după începerea inspecției fiscale pentru obligațiile fiscale nedeclarete.

(2) În înștiințarea prevăzută la alin. (1) organul fiscal informează contribuabilul/plătitorul cu privire la consecințele nedepunerii declarației de impunere.

(3) Stabilirea din oficiu a creanței fiscale se face prin estimarea bazei de impozitare, potrivit art. 106. Organul fiscal procedează la estimarea creanței fiscale ori de câte ori informațiile deținute de organul fiscal nu permit estimarea bazei de impozitare.

(5) Contribuabilul/Plătitorul poate depune declarația de impunere pentru creanțele fiscale ce au format obiectul deciziei de impunere emisă potrivit alin. (1), în termen de 60

de zile de la data comunicării deciziei, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă acest termen se împlinește după împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. Decizia de impunere se anulează de organul fiscal la data depunerii declarației de impunere.

(6) În cazul în care se depune declarația de impunere potrivit alin. (5), după împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art. 110, de la data depunerii declarației începe să curgă un nou termen de prescripție.”

„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

„ART. 69 Colaborarea dintre autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public sunt obligate să colaboreze în realizarea scopului prezentului cod.

(2) Nu constituie activitate de colaborare acțiunile întreprinse de autoritățile prevăzute la alin. (1), în conformitate cu atribuțiile ce le revin potrivit legii.

(3) Organul fiscal care solicită colaborarea răspunde pentru legalitatea solicitării, iar autoritatea solicitată răspunde pentru datele furnizate.”

„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.

(3) *Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.*”

„ART. 94 Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(1) *Cuquantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.*

(2) *Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal ori la solicitarea contribuabilului/plătitorului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.*

(3) *Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale*)*

(4) *În situația în care contribuabilul/plătitorul corectează declarațiile de impunere în condițiile art. 105 alin. (6), se redeschide rezerva verificării ulterioare astfel:*

a) *pentru elementele bazei de impozitare ce fac obiectul corecției, în cazul în care rezerva verificării ulterioare s-a anulat ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale;*

b) *pentru toate elementele bazei de impozitare, în cazul în care rezerva verificării ulterioare s-a anulat ca urmare a împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.”*

„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.

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art. 99.*

(4) *Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.*

(5) *În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare.*

(6) *Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”*

„ART. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

„ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).

(4) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică de organul fiscal central se semnează cu semnătura electronică extinsă a Ministerului Finanțelor Publice, bazată pe un certificat calificat.

(5) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică de organul fiscal local se semnează cu semnătura electronică extinsă a autorității administrației publice locale din care face parte organul fiscal local emitent, bazată pe un certificat calificat.

(6) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) și tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.

(7) Prin ordin al președintelui A.N.A.F. se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale care se emit, în condițiile alin. (6), de către organul fiscal central.

(8) Prin ordin al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale care pot fi emise în condițiile alin. (6) de către organele fiscale locale. În cazul în care organul

fiscal local are în dotare sau are acces la un centru de imprimare masivă consiliile locale stabilesc, prin hotărâre, dacă organul fiscal local din cadrul autorității administrației publice locale respective poate emite acte administrative fiscale în condițiile alin. (6).

(9) Actul administrativ fiscal se consideră emis și înregistrat la organul fiscal astfel:

- a) la data semnării acestuia de către persoana împuternicită din cadrul organului fiscal, în cazul actului administrativ fiscal emis pe suport hârtie;
- b) la data generării actului, în cazul actului administrativ fiscal emis pe suport hârtie și tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă;
- c) la data aplicării semnăturii electronice extinse, în cazul actului administrativ fiscal emis în formă electronică.”

„ART. 101 Obligația depunerii declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.

(2) În cazul în care legea nu prevede termenul de depunere a declarației fiscale, acest termen se stabilește astfel:

- a) prin ordin al ministrului finanțelor publice, în cazul declarațiilor fiscale ce se depun la organul fiscal central;
- b) prin ordin al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, în cazul declarațiilor fiscale ce se depun la organul fiscal local.

(3) Obligația de a depune declarația fiscală se menține și în cazurile în care:

- a) a fost efectuată plata obligației fiscale;
- b) obligația fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;
- c) pentru obligația fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligația declarativă, conform legii;
- d) veniturile sunt obținute în România de contribuabili nerezidenți și care potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri nu sunt impozabile în România.

(4) În caz de inactivitate temporară sau în cazul obligațiilor de declarare a unor venituri care, potrivit legii, sunt scutite la plata impozitului pe venit, organul fiscal central poate aproba, la cererea contribuabilului/plătitorului, alte termene sau condiții de depunere a declarațiilor fiscale, în funcție de necesitățile administrării obligațiilor fiscale. Asupra termenelor și condițiilor decide organul fiscal central potrivit competențelor aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F..”

„ART. 102 Forma și conținutul declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.

(4) Obligația de semnare a declarației fiscale se consideră a fi îndeplinită și în următoarele situații:

a) în cazul transmiterii declarației fiscale prin sistemul electronic de plăți;

b) în cazul transmiterii declarației fiscale prin sisteme electronice de transmitere la distanță în condițiile art. 103 alin. (1).

(5) Declarația fiscală trebuie însoțită de documentația cerută de prevederile legale.

(6) În cazul creanțelor fiscale administrate de către organul fiscal central, prin ordin al președintelui A.N.A.F. se pot stabili tipurile de creanțe fiscale pentru care organul fiscal poate transmite contribuabilului/plătitorului formularele de declarare a creanțelor fiscale, instrucțiunile de completare a acestora, alte informații utile, precum și plicurile preadresate. În acest caz, contravaloarea corespondenței se suportă de către organul fiscal central.”

„ART. 103 Depunerea declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin poștă, cu confirmare de primire, ori prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță. În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedura privind transmiterea declarației fiscale prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță, precum și declarațiile fiscale care se transmit obligatoriu prin asemenea mijloace sau sisteme se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(2) Declarația fiscală poate fi redactată de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voința contribuabilului/plătitorului acesta este în imposibilitatea de a scrie.

(3) Data depunerii declarației fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poștă, după caz. În situația în care declarația fiscală se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță, data depunerii declarației este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, astfel cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declarației.

(4) Data depunerii declarației fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță este data înregistrării acesteia pe portal, astfel cum rezultă din mesajul electronic transmis de sistemul de tranzacționare a informațiilor, cu condiția validării conținutului

declarației. În cazul în care declarația nu este validată, data depunerii declarației este data validării astfel cum rezultă din mesajul electronic.”

Față de cadrul legal menționat anterior, **se reține că:**

- **pentru stabilirea impozitelor aferente veniturilor realizate în perioadele fiscale 2011 și 2012, în speță sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, republicat cu modificările și completările ulterioare, lege în vigoare în perioada realizării veniturilor, anii 2011 și 2012, astfel că pentru acele perioade obligația persoanelor fizice care realizau venituri din străinătate, din jocuri de noroc care se supun impozitului pe venit, era să depună la organul fiscal teritorial declarații fiscale privind quantumul veniturilor realizate pentru fiecare perioadă fiscală, anul 2011 și respectiv anul 2012, în vederea stabilirii de către organul fiscal a impozitului datorat de contribuabil aferent acestor venituri;**

- **impozitul pe veniturile din jocuri de noroc realizate din străinătate de persoanele fizice rezidente cu domiciliul în România se stabilește de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuală, pe baza informațiilor din declarația privind venitul realizat din străinătate și a documentelor justificative anexate acestei declarații privind reținerea impozitului la sursă în străinătate;**

- **veniturile din jocuri de noroc se impun, prin reținerea la sursă, cu o cotă de 25% aplicată asupra venitului net care se calculează la nivelul câștigurilor realizate într-o zi de la același organizator sau plătitor, iar obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine plătitorilor de venituri, nefiind impozabile veniturile obținute din jocuri de noroc, în bani și/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilită în sumă de 600 lei, realizate de contribuabil pentru câștigurile din jocuri de noroc, de la același organizator/plătitor într-o singură zi;**

- **pentru venituri obținute din străinătate de persoanele fizice, din jocuri de noroc, se datorează impozit prin aplicarea cotei de impozit asupra bazei de calcul determinate după regulile proprii acestei categorii de venit, iar contribuabilii care obțin venituri din străinătate au obligația să le declare, potrivit declarației specifice, până la data de 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului, conform procedurii fiscale aplicabile în anii de declarare, în speță 2012 și 2013 (anii următori anilor în care au fost realizate veniturile, în speță 2011 și 2012), organul fiscal stabilind acest impozit anual datorat prin emiterea unei decizii de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.;**

- **în exercitarea rolului său activ, organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale, organul fiscal fiind îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să**

obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar în analiza efectuată se va identifica și se vor avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz, totodată organul fiscal având obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul. Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege și îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal, iar în ceea ce privește realizarea scopului codului fiscal, autoritățile publice, instituțiile publice sau de interes public sunt obligate să colaboreze;

- de asemenea, nedepunerea declarației fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor datorate bugetului general consolidat, iar stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale, în cazul contribuabililor care au obligația declarării veniturilor impozabile, stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere;

- termenele în curs la data intrării în vigoare a codului de procedură fiscală se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă, iar dispozițiile noului cod de procedură fiscală se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare, procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a noului cod rămânând supuse legii vechi;

- 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 impozitare care le generează și astfel, fiind aplicabil vechiul cod de procedură fiscală (O.G. nr. 92 / 2003), în acest caz, dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, iar termenul de prescripție 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, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă născându-se în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează și astfel se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, în acest caz data până la care contribuabilul avea obligația depunerii declarațiilor fiscale pentru veniturile realizate în cauză din

străinătate din jocuri de noroc (data de 25.05.2012 pentru veniturile realizate în anul 2011 și respectiv data de 25.05.2013 pentru veniturile realizate în anul 2012).

Din documentele prezentate la dosarul contestației de A.J.F.P. X, reiese că domnul X a realizat în anii 2011 și 2012, din străinătate, venituri impozabile din jocuri de noroc în sumă totală de X lei, așa cum reiese din referatul întocmit de organul fiscal ca urmare a solicitării către și comunicarea de către banca X a extraselor bancare pentru perioada 28.03.2011–28.03.2012 pentru conturile deținute de petent la această bancă, veniturile impozabile rezultând în urma aplicării deducerii legale reprezentând venituri neimpozabile. Informația privind realizarea unor venituri din străinătate din jocuri de noroc a fost transmisă către organul fiscal de Serviciul de Investigare a Criminalității Economice din cadrul I.P.J. X. Așa cum reiese din evidența fiscală, petentul nu și-a îndeplinit obligațiile declarative privind aceste venituri realizate din străinătate, în termenele prevăzute de lege, astfel că organul fiscal, în exercitarea rolului său activ, a procedat la înștiințarea contribuabilului despre obligațiile pe care le are și la invitarea acestuia la sediul A.J.F.P. X în vederea depunerii declarațiilor fiscale aferente anilor 2011 și 2012 și totodată a documentelor justificative privind realizarea veniturilor din străinătate din jocuri de noroc și privind eventualele impozite aferente reținute la sursă în străinătate. Întrucât nici în urma solicitării exprese transmisă de organul fiscal contribuabilului, petentul nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, în termenul legal, A.J.F.P. X a procedat conform competențelor legale la emiterea din oficiu a deciziilor de impunere anuale contestate prin care a fost stabilit impozitul aferent veniturilor realizate din străinătate de contestatar din jocuri de noroc, în anii 2011 și 2012, având ca bază de calcul încasările din conturile bancare ale petentului deschise la banca X, reprezentând venituri impozabile rezultate în urma deducerilor legale a veniturilor neimpozabile realizate din străinătate din jocuri de noroc în perioada 28.03.2011 – 28.03.2012.

Impozitul în sumă totală de X lei aferent veniturilor realizate din străinătate din jocuri de noroc în anii 2011 și 2012, de domnul X, în sumă cumulată de X lei, a fost stabilit de organul fiscal pe baza informațiilor din extrasele bancare comunicate de banca X la solicitarea A.J.F.P. X, în urma unei informări primite de la I.P.J. X – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice. Contribuabilul nu figurează în evidența fiscală cu credit fiscal extern reprezentând impozit aferent veniturilor din jocuri de noroc realizate din străinătate în anii 2011 și 2012, iar obligațiile fiscale declarative nu au fost îndeplinite de către petent în termenele legale și nici la invitația expresă în acest sens, transmisă de organul fiscal contribuabilului, în vederea îndeplinirii obligațiilor declarative aferente veniturilor realizate din străinătate, din jocuri de noroc, în anii 2011 și 2012 și totodată,

avându-se în vedere prevederile legale aplicabile în speță în perioadele fiscale în care au fost realizate veniturile, anii 2011 și 2012 și respectiv legislația procedurală din perioada în care organul fiscal a făcut demersurile pentru depunerea declarațiilor și pentru emiterea deciziilor de impunere, anii 2016 și 2017.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă că organul fiscal a procedat la stabilirea impozitului aferent veniturilor realizate de petent din străinătate, din jocuri de noroc în anii 2011 și 2012 pe baza informațiilor primite de la I.P.J. – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice pentru perioada în cauză (28.03.2011 – 28.03.2012) coroborate cu datele înscrise în extrasele bancare emise de banca X și comunicate către A.J.F.P. X, luând în considerare ca bază de calcul al impozitului pe venit, suma de X lei pentru anul 2011 și suma de X lei pentru anul 2012, reprezentând veniturile impozabile realizate de petent rămase după aplicarea deducerii legale reprezentând venituri neimpozabile. Astfel, calculul impozitului a fost efectuat de organul fiscal prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului reprezentând baza de calcul după cum urmează:

- pentru anul 2011 (perioada în cauză 28.03.2011 – 31.12.2011) – conform extraselor bancare au fost încasate sume reprezentând câștiguri din jocuri de noroc din străinătate, într-un număr de X zile, în sumă totală de X lei, iar prin aplicarea deducerii legale de 600 lei pentru fiecare dintre cele X tranzacții din cele X zile, a rezultat o deducere totală în sumă de X lei ($X \times 600$ lei), astfel baza de impozitare rezultată în urma aplicării deducerii legale este în sumă de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$). Prin aplicarea cotei de impozit de 25% asupra bazei impozabile calculată mai sus, a rezultat un impozit aferent anului 2011, în sumă de X lei.

- pentru anul 2012 (perioada în cauză 01.01.2012 – 28.03.2012) – conform extraselor bancare au fost încasate sume reprezentând câștiguri din jocuri de noroc din străinătate, într-un număr de X zile, în sumă totală de X lei, iar prin aplicarea deducerii legale de 600 lei pentru fiecare dintre cele X zile (X tranzacții), a rezultat o deducere totală în sumă de X lei ($X \times 600$ lei), astfel baza de impozitare rezultată în urma aplicării deducerii legale este în sumă de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$). Prin aplicarea cotei de impozit de 25% asupra bazei impozabile calculată mai sus, a rezultat un impozit aferent anului 2012, în sumă de X lei.

În evidențele fiscale petentul nu figurează cu credit fiscal extern aferent veniturilor realizate din străinătate din jocuri de noroc în anul 2011 și 2012 și nici cu declarații fiscale privind veniturile realizate din străinătate în anul 2011 și 2012 sau cu documente doveditoare a reținerii la sursă a impozitului aferent acestor venituri realizate din străinătate.

În consecință, organul fiscal având în vedere, prevederile legale anterior enunțate a emis în mod legal Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anii 2011 și 2012, nr. X și respectiv nr. X, ambele emise în data de X.X.2017.

Din documentele existente la dosarul contestației, în soluționarea cauzei se rețin următoarele:

- domnul X a realizat în perioada 28.03.2011 – 28.03.2012 venituri impozabile din străinătate din jocuri de noroc, de la X și Y, în sumă totală cumulată de X lei (X lei - X lei deducerea legală), așa cum au fost calculate de organul fiscal, conform informării transmise de I.P.J. X – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice și conform extraselor bancare aferente perioadei în cauză, comunicate organului fiscal de către banca X;

- domnul X nu și-a îndeplinit obligațiile declarative la termenele legale și nici chiar în urma solicitării exprese efectuată în acest sens de organul fiscal, conform procedurii legale;

- din documentele anexate la dosarul contestației nu reiese dacă a fost calculat, reținut la sursă și virat la organul fiscal de către plătitorul de venit, impozitul pe veniturile realizate de petent din străinătate din jocuri de noroc, în anii 2011 și 2012 și totodată în evidența fiscală domnul X nu figurează cu credit fiscal extern pentru perioadele fiscale în cauză;

- astfel, impozitul aferent veniturilor realizate de domnul X din străinătate din jocuri de noroc, în perioada 28.03.2011 – 28.03.2012 a fost stabilit de organul fiscal pe baza informațiilor din evidența fiscală (informații primite de la I.P.J. X coroborate cu informațiile înscrise în extrasele de cont emise de banca X), avându-se în vedere prevederile legale aplicabile în cauză pentru perioadele fiscale în cauză, astfel, întrucât în evidențele fiscale contribuabilul nu figura cu credit fiscal extern pentru perioada 2011-2012 și nici cu declarații fiscale depuse la organul fiscal privind veniturile realizate de petent din străinătate din jocuri de noroc în acea perioadă, A.J.F.P. X a emis din oficiu, conform prevederilor legale, în data de X.X.2017, Deciziile de impunere anuale contestate, nr. X și nr. X, pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anii 2011 și respectiv 2012, stabilindu-se un impozit în sumă totală de X lei;

- organul fiscal a procedat la stabilirea impozitelor aferente veniturilor realizate de contribuabil din străinătate din jocuri de noroc în perioada 28.03.2011 – 28.03.2012 pe baza informațiilor din evidența fiscală, luând în considerare ca bază de calcul al impozitului, suma de X lei pe anul 2011 și suma de X lei pe anul 2012, reprezentând veniturile impozabile rezultate în urma aplicării deducerii

legale neimpozabile în sumă de X lei pentru anul 2011 și de X lei pentru anul 2012, asupra veniturilor comunicate de I.P.J. X și de banca X.

Astfel, calculul impozitului a fost efectuat de organul fiscal prin aplicarea cotei de impozit de 25%, în vigoare în perioada realizării veniturilor, asupra venitului impozabil în sumă de X lei pe anul 2011 și în sumă de X lei pe anul 2012, reprezentând baza de calcul rezultată după aplicarea deducerii legale neimpozabile în sumă de X lei (600 lei/zi x X zile) pentru anul 2011 și de X lei pentru anul 2012 (600 lei/zi x X zile) asupra veniturilor comunicate organului fiscal de I.P.J. X și totodată înscrise în extrasele bancare transmise către A.J.F.P. X de către banca X, venituri aferente perioadei 28.03.2011–31.12.2011, în sumă de X lei și respectiv aferente perioadei 01.01.2012–28.03.2012, în sumă de X lei. Impozitul stabilit în sumă totală de X lei a fost calculat astfel:

- pentru anul 2011: X lei venit impozabil x 25% cota de impunere = X lei;
- pentru anul 2012: X lei venit impozabil x 25% cota de impunere = X lei.

În conformitate cu prevederile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **„Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”**.

Referitor la afirmațiile contestatarului organul de soluționare a contestației consideră că:

- deciziile de impunere contestate au fost emise conform Codului de procedură fiscală aplicabil la data emiterii deciziilor în cauză, X.X.2017, în speță fiind legal motivate, cuprinzând toate elementele obligatorii necesare, în conformitate cu art. 46, art. 95 și art. 97 din Legea nr. 207 / 2015, iar impozitele au fost stabilite conform Codului fiscal în vigoare în perioadele în care au fost realizate veniturile, anii 2011 și 2012, fiind aplicabil art. 90 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel nu se confirmă susținerile contestatarului privind faptul că deciziile de impunere contestate au fost emise cu încălcarea legii sub imperiul căreia au fost emise și că aceste decizii nu ar cuprinde toate elementele obligatorii, temeiul de drept și motivele de fapt prevăzute de lege în mod imperativ;

- totodată, numărul unic X din data de X.X.2017, la care face referire contestatarul cum că ar reprezenta un nr. de înregistrare al Declarațiilor privind veniturile din străinătate, declarații care nu există în mod real, menționăm că nr. X din X.X.2017 reprezintă de fapt numărul de înregistrare al referatului emis din oficiu de organul fiscal,

conform prevederilor legale, referat prin care au fost calculate obligațiile fiscale aferente veniturilor realizate din străinătate din jocuri de noroc în anii 2011 și 2012, întrucât petentul nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale declarative la termenele legale și nici chiar în urma invitației exprese comunicată contribuabilului în acest sens, astfel deciziile de impunere fiind emise din oficiu, conform legii, organul fiscal având acest drept, în conformitate cu art. 7 și art. 107 din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare la data stabilirii impozitelor și emiterii deciziilor de impunere contestate în cauză, având în vedere informațiile existente în baza de date a A.J.F.P. X comunicate de I.P.J. X și banca X, și astfel afirmațiile contestatarului nu sunt justificate;

- în ceea ce privește țara străină din care au fost realizate veniturile în cauză din jocuri de noroc, organul fiscal a stabilit că este țara X, țara unde au sediul cele două entități plătitoare de venituri care figurează în adresa de informare emisă de I.P.J. X și în extrasele bancare emise de banca X, respectiv X și X, țara fiind un aspect irelevant în stabilirea impozitului aferent veniturilor realizate din străinătate din jocuri de noroc, întrucât legislația fiscală din România se aplică la fel, indiferent care este țara din străinătate de unde au fost realizate veniturile în cauză și totodată aplicându-se legislația privind creditul fiscal extern și principiul evitării dublei impuneri și mai mult se constată că în evidențele fiscale nu există informații despre creditul fiscal extern aferent veniturilor în cauză și nici petentul nu aduce documente doveditoare în acest sens, deși invocă această prevedere legală, însă susține că nu a desfășurat nici un fel de activitate și nu a realizat venituri în țara X, afirmații contrazise de existența veniturilor înscrise în extrasele bancare ca încasate de la cele două entități menționate mai sus, în conturile petentului deschise la banca X, astfel fiind nejustificate aceste susțineri ale petentului;

- referitor la dreptul creditorului fiscal de a stabili creanțe fiscale, drept care contestatarul susține că este prescris și astfel Deciziile de impunere în cauză nu mai puteau fi emise, organul de soluționare a contestației retine că în speță sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel, conform art. 347, alin. (1), termenele în curs la data intrării în vigoare a noului cod de procedură fiscală se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă, iar conform art. 352, dispozițiile noului cod de procedură fiscală se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare și procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.

Din coroborarea prevederilor **art. 91 alin. (1) și alin. (2), art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții legale citate în considerentele prezentei decizii, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații

fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Având în vedere aceste prevederi legale aplicabile și faptul că baza de impozitare ar fi trebuit să se constituie la nivelul organului fiscal la data depunerii declarațiilor fiscale pentru veniturile realizate în anii 2011 și 2012, până la datele limită de 25.05.2012, respectiv 25.05.2013, și întrucât petentul nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale declarative la termenele legale, rezultă astfel că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă s-a născut la datele la care ar fi trebuit să se constituie bazele impozabile, 25.05.2012 și respectiv 25.05.2013, astfel data de X.X.2017 când au fost emise deciziile de impunere contestate, se consideră a fi în interiorul termenului de prescripție de 5 ani.

În consecință, susținerea petentului nu este întemeiată întrucât, conform prevederilor vechiului cod de procedură fiscală aplicabil în perioada 2011-2013 (O.G. nr. 92 / 2003, art. 91, alin. (1) și (2) – termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, de 5 ani, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, în speță, 2013 și 2014, astfel că data emiterii deciziilor de impunere, X.X.2017, se află în interiorul termenului de prescripție de 5 ani care se sfârșește la data de 1 ianuarie 2018, respectiv la data de 1 ianuarie 2019).

În contextul considerentelor anterior prezentate, susținerile, afirmațiile și justificările petentului nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în cauză, formulată de domnul X.

În consecință, organul fiscal, având în vedere prevederile legale anterior enunțate, a emis în data de X.X.2017, în mod corect și în interiorul termenului de prescripție, Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anii 2011 și 2012, nr. X și nr. X.

Având în vedere cele anterior prezentate, organul de soluționare, în baza documentelor existente la dosarul cauzei reține că sunt datorate impozitele în sumă de X lei, înscrise în Decizia de impunere anuală nr. X / X.X.2017 și în sumă de X lei înscrise în Decizia de impunere anuală nr. X / X.X.2017, emise din oficiu, aceste impozite fiind stabilite pentru veniturile realizate de petent din străinătate, din jocuri de noroc, în anul 2011 și respectiv în anul 2012, conform informațiilor primite de organul fiscal de la I.P.J. X și confirmate de extrasele conturilor bancare deținute de petent la banca X și comunicate către A.J.F.P. X, întrucât

contribuabilul a obținut venituri și nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale declarative pentru categoria de venituri realizate în perioadele menționate mai sus, nici chiar în urma solicitării exprese în acest sens, efectuată de organul fiscal, conform procedurii fiscale și a competențelor legale.

Față de cele prezentate, ***având în vedere dispozițiile legale incidente speței, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X, pentru impozitele în sumă totală de X lei, stabilite prin Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anii 2011 și 2012, nr. X și nr. X, ambele emise în data de X.X.2017.***

În speță devin incidente prevederile **art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia ***„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”***, coroborat cu **pct. 11 din Anexa 1 a Ordinului nr. 3741 / 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, care prevede:**

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală – Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Având în vedere cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de domnul X – CNP XXXXXXXXXXXX, domiciliat în Mun. X, Str. X, nr. X, bl. X, ap. X, Jud. X, prin avocat X, pentru suma totală de X lei, reprezentând impozite aferente veniturilor realizate din străinătate, din jocuri de noroc, în anii 2011 și 2012, stabilite prin Deciziile de impunere anuale pentru veniturile realizate din străinătate de persoanele fizice pe anii 2011 și 2012, nr. X și respectiv nr. X, ambele emise în data de X.X.2017.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554 / 2004 rep.