



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 251 / 2016
privind soluționarea contestației formulate
de .X. S.R.L.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1296/06.07.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./01.07.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1296/06.07.2016, asupra contestației formulate de .X. SR.L., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X. și având CUI .X., cu sediul social în .X., B-dul .X., nr..X., Sector .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./27.05.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.05.2016, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ;

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat prin remitere sub semnătură, respectiv **30.05.2016**, conform menționii olografe a reprezentantului societății înscrisă pe adresa nr..X./27.05.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr..**X./03.06.2016** la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./27.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.05.2016, societatea solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, prezentând următoarele argumente:

În perioada 03.11.2015 - 27.04.2016, s-a desfășurat la sediul societății .X. S.R.L. o inspecție fiscală, fiind verificat impozitul pe profit pentru perioada 10.08.2010 – 31.12.2014 și TVA pentru perioada 01.11.2010-31.12.2014.

Aspecte de procedură:

.X. S.R.L. susține că stabilirea de sume suplimentare cu titlu de impozit pe profit și de accesorii aferente acestuia prin înregistrarea în contabilitate a tuturor încasărilor făcute de societate în perioada verificată de la participanții la jocuri de noroc încalcă atât prevederile legislației românești aplicabile, cât și prevederile Directivelor europene privind contabilitatea - Directiva 2013/34/UE de modificare a Directivei 2006/34/CE și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE, (respectiv **principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiul prudenței și principiul imaginii fidele**), motiv pentru care ajustările făcute de organele de inspecție fiscală nu pot fi luate în considerare.

1. Referitor la principiul prevalenței economicului asupra juridicului, societatea susține că legislația contabilă europeană prevede în mod expres faptul că situațiile financiare trebuie să reflecte substanța economică a tuturor tranzacțiilor, și că toate companiile organizatoare de pariuri sportive și alte pariuri în cotă fixă nu dețin cel puțin 60% din valoarea numerarului încasat de la pariuri (aceste sume fiind obligatoriu returnate către jucatorii câștigatori după producerea evenimentului pentru care s-a pariat), cel puțin 60% din aceste sume nu pot fi înregistrate ca venituri pentru simplul motiv că ele nu aparțin companiei, ci pariurilor, societatea fiind doar garantul plății acestor sume către pariuri, sub formă de premii/câștiguri.

.X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală prin mențiunea că sumele ar trebui înregistrate ca venituri, încalcă în mod evident acest

principiu așa cum este el prezentat atât în O.M.F.P. nr.3055/2009 cât și în directivele europene privind contabilitatea.

2. .X. S.R.L. susține că situațiile financiare ale unei societăți comerciale trebuie să fie întocmite ținând cont de Principiul prudenței, care trebuie aplicat în toate cazurile, inclusiv atunci când este vorba despre recunoașterea și înregistrarea veniturilor.

Societatea menționează că a considera veniturile unei societăți organizatoare de pariuri sportive și alte pariuri în cotă fixă ca fiind egale cu totalul sumelor încasate de la pariuri, în condițiile în care cel puțin 60% din aceste sume nu aparțin societății respective, înseamnă nimic altceva decât faptul că acea societate recunoaște și înregistrează venituri mai mari decât cele reale, abordare contrară principiului prudenței, iar prin încălcarea acestui principiu, abordarea A.N.A.F. privind veniturile, pe lângă faptul că propune denaturarea informației prezentate de contribuabil în situațiile financiare, oferă companiei organizatoare posibilitatea de a plăti managementului compensații financiare și bonusuri incorecte, bine cunoscut fiind faptul că adesea veniturile managementului sunt direct legate de mărimea veniturilor operaționale ale companiei.

3. .X. S.R.L. susține că nerespectarea principiului imaginii fidele în cazul concret al societății, generează o supraevaluare a veniturilor, în acest fel situațiile financiare în general, și contul de profit și pierdere în particular, oferind utilizatorilor o imagine distorsionată a realității economice care guvernează relația companie – pariuri- alți utilizatori ai situațiilor financiare. Societatea susține că abordarea A.N.A.F. a veniturilor, prin supervaluarea acestora, generată de introducerea în venituri a tuturor încasărilor de la pariuri, este de natură să distorsioneze informațiile cuprinse în situațiile financiare, și să ofere utilizatorilor acestora o imagine incorectă a realității economice din interiorul companiei, fapt ce reprezintă o încălcare evidentă a principiului imaginii fidele, așa cum este el prezentat în legislația contabilă europeană.

De asemenea, în cazul activității de organizare a pariurilor, .X. S.R.L. susține că, Curtea Europeană de Justiție a hotărât prin decizia emisă în cazul Lindman (13 Noiembrie 2003, Caz C-42102) că „... *chiar dacă impozitarea directă este de competența Statelor Membre, acestea trebuie fără îndoială să își exercite competența în concordanță cu legea Comunitară...*”, fiind ulterior confirmată tot în sectorul activității de pariuri în cazurile Comisia versus Spania (CEJ 5 octombrie 2009, Cauza C-153/08, punctul 28) și, mai recent, Blanco și Fabretti (CEJ 22 octombrie 2014, cazurile comune C-344/13 și C-367/13, punctul 24).

4. Societatea susține că dacă impozitul minim pe profit s-ar aplica doar

anumitor operatori sau doar anumitor jocuri (de exemplu, doar operatorilor de pariuri, dar nu și operatorilor de loterie), acest lucru poate atrage după sine o încălcare a principiului tratamentului egal, dat fiind că doar o parte din jucătorii de pe aceeași piață și/sau produsele oferite aici ar fi supuse acestei taxe.

.X. S.R.L. susține că principiul tratamentului egal este un principiu fundamental al legislației UE, prin care "*...situații comparabile nu trebuie să fie tratate în mod diferit și situații diferite nu trebuie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv...*" conform CJUE 14 aprilie 2005, în cauza C-110/03, Belgia v Comisia, punctul 71, CJUE 4 Iunie 2015, cauza C-579/13, P și S versus Commissie Sociale Zekerheld reda și College van Burmegeester en Wethouders van de gemeente Amstelveen.

Societatea menționează că impozitul minim pe profit din România pune în practică o discriminare fiscală nepermisă, cu impact asupra a două libertăți fundamentale, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție Europene în cazurile Lindman, Commission v Spain și Blanco and Fabretti.

.X. susține că trebuie avută în vedere cauza Glawe [CJUE din 5 mai 1994 Cauza C-38/93), caz în care CJUE a susținut că numai veniturile primite efectiv de către operator ar trebui să fie luate în considerare în scopuri fiscale, nete de sumele în numerar colectate și returnate clienților sub formă de câștig minim stabilit prin lege.

Contribuabilul susține că din analiza Curții Europene de Justiție se poate observa că aceasta prin noțiunea de venituri nu are în vedere încasările unui operator economic care organizează jocuri de noroc, ci are în vedere tocmai raționamentul expus de către .X. S.R.L. și neaplicat de către organele de inspecție fiscală, motiv pentru care consideră că Decizia de impunere nr. F-.X./27.05.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./27.05.2016 vin în contradicție cu jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție.

Aspecte de fond:

.X. S.R.L. susține că a desfășurat în mod exclusiv activitate de jocuri de noroc, limitată în perioada inspecției la pariuri sportive, pariuri în cotă fixă și slot machines (în asociere cu .X. S.R.L.), fiind autorizată și licențiată pentru desfășurarea acestor activități și s-a conformat pe deplin legislației contabile, în acest sens implementând politici contabile aprobate de administratori și aplicând cu strictețe principiile și reglementările contabile în vigoare, prin

aplicarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pe cale de consecință, ale O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în corelație cu prevederile O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și ale Hotărârii Guvernului nr.870/2009 privind Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, în acest scop întocmind Registrul de evidență fiscală și depunând în termen toate declarațiile fiscale obligatorii.

Societatea susține că nu este înregistrată în scop de TVA, operațiunile derulate fiind scutite de TVA în baza art.141 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar deține un cod de TVA pentru achiziții intracomunitare.

.X. S.R.L. afirmă că organele de inspecție fiscală în mod eronat au impus prin raportul de inspecție fiscală, recunoașterea veniturilor realizate din activitatea de pariuri sportive la nivelul sumelor totale efectiv încasate de la participanții la aceste pariuri și nu la nivelul diferenței între sumele totale încasate de la aceștia și sumele plătite cu titlu de câștiguri, așa cum în mod corect societatea a procedat, ceea ce a dus la stabilirea în sarcina societății a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat impozitul minim de 5% prevăzut la art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe baza presupunerii greșite că veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile ar fi egale cu încasările totale ale societății.

De asemenea, societatea susține că din cauza modului eronat de stabilire a veniturilor contabile, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat sume suplimentare de plată și în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor din activitățile de organizare de pariuri non-sport și slot machines și sumele utilizate pentru acțiuni de sponsorizare, pe care societatea avea dreptul să le deducă din impozitul pe profit datorat, în conformitate cu legislația în vigoare în perioada controlată.

.X. S.R.L. consideră că a procedat în deplină conformitate cu legislația fiscală și contabilă în vigoare în perioada inspectată, atunci când a înregistrat în contabilitate drept venituri din activitatea de pariuri sportive diferența dintre încasările efectuate de la pariuri și premiile plătite acestora, evenimentele și operațiunile economico-financiare fiind evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative emise în concordanță cu realitatea.

Urmare activității economice desfășurate, .X. S.R.L. susține că s-a

constituit într-un prestator de servicii către participanții la jocurile de noroc organizate, servicii constând, printre altele, în crearea condițiilor necesare susținerii pariurilor, colectarea sumelor pariate de către jucători, păstrarea lor în custodie până la momentul la care evenimentul pe care s-a pariat are loc, efectuarea plăților sub formă de premii către participanții la jocuri care au câștigat etc.

Pentru prestarea tuturor acestor servicii, .X. S.R.L. susține că este îndreptățită la o compensație (contra-partidă) care nu poate fi calculată decât ca diferență între totalul sumelor încasate de la jucători și premiile plătite acestora, fiind impus pe de-o parte de prevederile O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, care obligă organizatorul pariurilor să returneze participanților cel puțin 60% din sumele încasate sub formă de premii, iar pe de altă parte, este impusă de însăși realitatea economică a activității de pariere care este dată de faptul că, de la momentul parierii și până la momentul producerii evenimentului pe care s-a pariat, sumele de bani pariate (mizele) rămân proprietatea pariorilor.

Societatea menționează că fiind organizator de pariuri, în baza licenței de organizare și a autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, este îndreptățită să organizeze jocul de noroc respectiv, să păstreze/depoziteze sumele pariate, să garanteze calculul corectat premiilor/câștiguurilor și să plătească în mod corect premiile către câștigători.

Prin însăși achiziționarea unui bilet de participare la pariuri sau prin acceptarea regulamentelor de participare, societatea menționează că participantul la jocurile de noroc acceptă pierderea posibilă a sumelor mizate și transferul acestora către jucătorii câștigatori, organizatorul de jocuri de noroc fiind doar garantul comportamentului corect al jucătorilor și, de asemenea, garantul efectuării corecte a plății premiilor către jucătorii câștigători.

.X. S.R.L. susține că un alt principiu avut în vedere, atunci când a procedat la înregistrarea în contabilitate ca venituri a diferenței dintre totalul sumelor încasate de la pariori și premiile plătite acestora, a fost principiul prudenței, elementele bilanțiere și ale contului de profit și pierdere fiind evaluate pe o bază prudentă, încălcarea lui putând duce la denaturarea informațiilor prezentate în situațiile financiare și la asumarea de riscuri în ceea ce privește desfășurarea activității pe baza „Principiului continuității”.

.X. S.R.L. menționează că dacă ar fi procedat așa cum susțin organele de inspecție fiscală și s-ar fi înregistrat în contabilitate venituri la nivelul încasărilor totale de la pariori, mărimea acestor venituri ar fi fost supraevaluată exact cu sumele pe care .X. S.R.L. se angajează și este obligată prin lege să le colecteze de la pariori și să le plătească jucătorilor câștigători sub formă de premii.

Societatea susține că în conformitate cu pct.36 alin.1 din Anexa O.M.F.P. nr.3055/2009, veniturile sunt efecte ale unor tranzacții economice și nu pot fi considerate și înregistrate în contabilitate apriori la nivelul încasărilor de numerar, un astfel de tratament fiind pe deplin contrar principiului contabilității de angajamente așa cum este prezentat în reglementările contabile în vigoare în România în perioada controlată, iar nerespectarea acestui principiu prin stabilirea unei egalități "*venituri contabile = încasări totale*" reprezintă o încălcare a prevederilor Legii contabilității și ale O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene .

Societatea menționează că atunci când se analizează veniturile realizate de o societate comercială, trebuie făcută o distincție perfectă în judecarea numerarului încasat, natura economică a încasărilor putând avea diferite forme și ținând cont de specificul activității în cazul .X. S.R.L., încasările de la pariuri cuprind două elemente cu naturi economice diferite:

- o parte a acestora se constituie în premii care vor fi plătite câștigătorilor (minimum 60% din încasări, conform O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc) fără să afecteze capitalurile proprii ale societății (implicit nici venitul/rezultatul acesteia),

- pe când restul numerarului încasat reprezintă însă contravaloarea prestației serviciilor de organizare de jocuri de noroc (adică veniturile organizatorului), cu directă implicare în rezultatul contabil, respectiv în capitalurile proprii.

Contribuabilul susține că sumele care trebuie înregistrate în contabilitate ca venituri de către organizatorii de pariuri sportive și alte pariuri în cotă fixă sunt cele care rezultă în urma deducerii din activele societății (în cazul .X. S.R.L., din totalul intrărilor de numerar) a tuturor datoriilor sale față de participanții la jocurile de noroc organizate (în cazul .X. S.R.L., premiile care urmează să fie plătite pariurilor se constituie în datorii ale societății față de aceștia).

.X. S.R.L. menționează de asemenea, că deși organele de inspecție fiscală au avut acces la politicile contabile ale societății, aceștia nu le-a luat în considerare și au procedat la reclasificarea sumelor înregistrate de societate, în mod corect, în conturile 461 „*Debitori diverși*”, 462 „*Creditori diverși*”, 471 „*Cheltuieli înregistrate în avans*”, 472 „*Venituri înregistrate în avans*”.

Societatea afirmă că utilizarea conturilor de creditori și debitori și a celor de venituri și cheltuieli în avans este reglementată de O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ordin al ministrului finanțelor publice care impune reglementările contabile în perioada inspectată și din care a fost preluată de .X. S.R.L. în politicile sale contabile menționate (un extras din aceste politici este atașat prezentei contestații), mod de utilizare impus, pe lângă

reglementările contabile și de specificul activității de organizare de pariuri sportive și alte pariuri în cotă fixă.

.X. S.R.L. menționează că în conformitate cu prevederilor O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în aceste conturi nu pot fi înregistrate venituri și cheltuieli ale perioadei contabile, așa cum în mod eronat a considerat organele de inspecție fiscală că ar fi procedat societatea, ci se înregistrează sume care au natura creditelor și datoriilor, respectiv a veniturilor și cheltuielilor aferente perioadelor viitoare, așa cum în mod corect a procedat societatea.

.X. S.R.L. afirmă că deși organele de inspecție fiscală invocă în actul de control legislația specifică jocurilor de noroc, respectiv O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și H.G. nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009, acestea nu corelează în niciun fel prevederile acestei legislații cu cele ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, Legii contabilității nr.82/1991, ale H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare obligația impusă societății de O.U.G. nr.77/2009 de a rambursa participanților la pariuri, sub forma de premii/câștiguri, minimum 60% din încasările de la aceștia și nici prevederile cuprinse în instrucțiunile de completare a Anexei 12 la H.G. nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc (atașată în copie prezentei contestații) în care veniturile organizatorilor de pariuri în cota fixă sunt definite ca diferență dintre total sume încasate de la pariuri și sumele plătite acestora cu titlu de premii/câștiguri, în acest fel legislația specifică jocurilor de noroc confirmând și corelându-se cu reglementările contabile în vigoare în perioada controlată.

.X. S.R.L. susține că Decizia nr.7695/11.12.2013 definitivă și irevocabilă a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României dată în dosarul nr.10248.1/2/2010 invocată de organele de inspecție fiscală, este irelevantă pentru situația de fapt fiscală a societății, arătând că:

- atât deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție din România cât și ale celorlalte instanțe de judecată nu reprezintă izvoare de drept, având cel mult caracter orientativ pentru diversele complete de judecată, prevederile lor nefiind obligatorii pentru nicio instanță, indiferent de nivelul acesteia.

- decizia Înaltei Curții de Casație și Justiție invocată de către organele

de inspecție fiscală nu face parte dintr-o practică constantă în domeniu, neputându-se vorbi despre o jurisprudență constantă în acest sens.

- decizia a fost redactată într-un alt caz aflat pe rolul instanței supreme din România, caz în care legislația invocată și reglementările contabile aplicabile au fost diferite de cele în vigoare în perioada în care .X. S.R.L. a fost controlată, respectiv OMFP 1752/2005 abrogat prin OMFP 3055/2009. Asadar, decizia Inaltei Curtii de Casatie si Justitie are in vedere acte normative care la momentul perioadei verificate nu mai erau in vigoare, astfel incat aceasta nu poate avea o aplicabilitate directa in cazul de fata.

- decizia nu stabilește în mod expres faptul că veniturile care trebuie să fie luate în calcul la aplicarea cotei de 5% sunt egale cu încasările totale ale contribuabilului ci menționează doar faptul că aceste venituri nu trebuie diminuate cu valoarea premiilor sau cu alte cheltuieli,

- decizia intră în conflict cu alte decizii definitive și irevocabile ale ICCJ, cum ar fi Decizia ICCJ nr.3716 din 31 octombrie 2006,

- decizia ICCJ nr.7695/11.12.2013 a fost emisă fără a se ține cont de prevederile deciziei Curții Europene de Justiție dată în cazul Glawe- Cauza C-38/1993, deși conform prevederilor Tratatului de Aderare, deciziile Curții Europene de Justiție sunt obligatorii și reprezintă izvor de drept în toate Statele Membre.

.X. S.R.L. susține că prin modul în care a abordat înregistrarea veniturilor în evidențele contabile, organele de inspecție fiscală, în mod eronat, au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate în perioada controlată pentru profiturile realizate din alte activități decât cele de organizare de pariuri sportive și la stabilirea de sume suplimentare datorate cu titlu de impozit pe profit și la calculul de accesorii aferente acestora și că în urma schimbării bazei de calcul pentru impozitul minim pe profit, cotele de repartizare a cheltuielilor comune ale societății asupra celor două tipuri de activități derulate în perioada controlată s-au modificat, în acest fel organele de inspecție fiscală măbind în mod artificial baza de impunere luată în calcul la stabilirea impozitului pe profitul realizat din alte activități decât organizarea de pariuri sportive.

Societatea susține că la modificarea bazei de calcul a impozitului pe profitul realizat de societate din alte activități decât cea de organizare de pariuri sportive a contribuit și abordarea greșită și ilegală a organelor de inspecție în ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor de sponsorizare.

.X. S.R.L. susține că atât Legea nr.571/2003 prevede tratamentul fiscal al sumelor cheltuite de o societate comercială pentru sponsorizări, și contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, **scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:**

„1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul „cifra de afaceri” aceasă limită se determină potrivit normelor;

2. 20% din impozitul pe profit datorat.”

.X. S.R.L. susține că Legea nr.571/2003 prevede că sumele care au fost utilizate pentru sponsorizări în condițiile legii pot fi deduse din impozitul pe profitul datorat, fără a limita în vreun fel noțiunea de *“impozit pe profit datorat”*.

De asemenea, .X. S.R.L. susține că în formularul 101 este prevăzut Impozitul pe profit cu defalcarea sa în impozit minim în cotă de 5% și impozit în cotă de 16%, și întrucât prin acest formular de declarare a impozitului pe profit, impozitul minim este inclus în acest impozit, susținerea organelor de inspecție fiscală conform căreia sumele utilizate pentru sponsorizări nu ar putea fi deduse și din totalul impozitului pe profit datorat de societate ci numai din impozitul pe profit calculat în cotă de 16% apare ca eronată și ilegală.

Din motivele enunțate mai sus, .X. S.R.L. consideră că a calculat corect impozitul în cota de 16% stabilit pentru activitățile diferite de cea de organizare de pariuri sportive și că a aplicat un tratament fiscal corect și legal în ceea ce privește cheltuielile de sponsorizare.

În urma celor menționate, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-.X./27.05.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.05.2016 emise de A.N.A.F. - D.G.A.M.C.- Activitatea de inspecție fiscală, pentru obligațiile de plată suplimentare - impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, ca urmare a considerării în mod eronat de către organele de inspecție fiscală drept venituri din activități de organizare de pariuri sportive a sumele efectiv încasate de societate de la pariuri și nu diferența între acestea și premiile/câștigurile plătite pariorilor.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./27.05.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./27.05.2016, s-au constatat următoarele:

a) Referitor la impozitul minim de 5% prevăzut la art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Veniturile înregistrate de .X. S.R.L. în conformitate cu prevederile Legii

nr.82/ 1991 coroborate cu prevederile O.U.G. nr.77/2009 și a H.G. nr.870/2009, reprezintă totalitatea încasărilor înregistrate de agentul economic, pe aparatele de marcat electronice fiscale cu care sunt dotate punctele de lucru ale acestuia conform O.U.G 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Conform Deciziei nr.7695/11.12.2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție dată în dosarul nr.10248.1/2/2010, definitivă și irevocabilă, este precizat că: *„impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de reclamanta din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau altor cheltuieli”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a înregistrat eronat în conturile de clasa 4, respectiv 461 „Debitori diversi”, 462 „Creditori diversi”, 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, 472 „Venituri înregistrate în avans”, veniturile/cheltuielile aferente activității de pariuri, iar pe conturile de clasa 7 a înregistrat doar diferența dintre încasările aferente parirurilor și cheltuielile cu premiile acordate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile/cheltuielile aferente activității de pariuri trebuiau să fie înregistrate, în conformitate cu prevederile art.2 și art.17 din Legea contabilității nr.82/1991, pe conturi contabile din clasa 6 și 7, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au repus veniturile și cheltuielile societății pe conturile contabile corespunzătoare, așa cum ar fi trebuit să se regăsească înregistrate în contabilitatea societății.

Prin înregistrarea pe conturile de clasa 7 doar a diferenței dintre totalitatea încasărilor și cheltuielile cu premiile acordate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a diminuat cifra de afaceri aferentă exercițiilor financiare verificate.

Ținând cont de Notele explicative ale reprezentantului legal al .X. S.R.L. și bilanțele de verificare ale ultimei luni din fiecare an al perioadei verificate și în conformitate cu prevederile art.2 și art.17 din Legea nr.82/1991, organele de inspecție fiscală au stabilit veniturile aferente impozitului de 5% ca fiind:

AN	2010	2011	2012	2013	2014
Încasări	.X.	.X.	.X.	.X.	.X.

Pentru aceste venituri, organele de inspecție fiscală au stabilit, comparativ cu cele declarate de societate, următoarele impozite pentru fiecare an verificat, precum și diferența datorată de către societate:

AN	2010	2011	2012	2013	2014
Încasări	.X.	.X.	.X.	.X.	.X.
Impozit stabilit de	.X.	.X.	.X.	.X.	.X.

organele de inspecție fiscală (5%)					
Impozit minim declarat (5%)	.X.	.X.	.X.	.X.	.X.
Diferență suplimentară	.X.	.X.	.X.	.X.	.X.

b) Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor din activitățile nonsport, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele: :

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. nu a stabilit, conform Declarațiilor 101 depuse la organul fiscal teritorial competent, impozit pe profit de 16% aferent celorlalte activități din pariuri nonsport, deducând totuși la calculul impozitului pe profit de plată sume reprezentând sponsorizări.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că impozitul de 5% aplicat de societate pentru perioada verificată, conform art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost diminuat cu valoarea cheltuielilor de sponsorizare din anul respectiv, așa cum rezultă și din Registrul de evidență fiscală.

Conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și a pct.11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să determine dacă cheltuielile cu sponsorizările efectuate în decursul perioadei verificate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit aferent doar celorlalte activități desfășurate și au stabilit că modul de calcul al agentului economic .X. S.R.L. a condus la diminuarea nejustificată a impozitului datorat bugetului de stat, respectiv nu avea dreptul la deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea.

De asemenea, așa cum organele de inspecție fiscală au constatat și anterior, veniturile înregistrate de către contribuabil în clasele 6 și 7 de conturi, trebuiau să reprezinte totalitatea veniturilor și a cheltuielilor efectuate, așa cum este prevăzut și la art.17 din Legea nr.82/1991 legea contabilității republicată, cu modificările și completările ulterioare valabilă în perioada supusă verificării, care precizează că, contabilitatea cheltuielilor/veniturilor se ține pe feluri de cheltuieli/venituri după natura sau destinația/sursa lor după caz.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele incluse în conturile de clasa 4 unde au fost înregistrate de .X. S.R.L. conform bilanțelor de verificare și a Notei explicative din data de 05.05.2016, pe conturile de clasa 6 și 7, și au stabilit că valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități (în cotă de 16%) este în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. are încheiat Contractul de asociere în participațiune nr. .X./20.12.2010 cu .X. Romania S.R.L., care are ca obiect exploatarea în comun a aparatelor de joc puse la dispoziție de .X. în locațiile puse la dispoziție de .X. S.R.L. .

Conform Contractului de asociere, organele de inspecție fiscală au constatat că manager al asocierii este .X. Romania S.R.L, iar veniturile și cheltuielile asocierii sunt ținute de către .X. Romania S.R.L. și se transmit către .X. S.R.L. pe bază de rapoarte lunare care vor fi transmise în primele 10 zile calendaristice ale lunii următoare celei pentru care se face raportarea.

Veniturile și cheltuielile înregistrate de .X. S.R.L. au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca venituri din activități nonsport și au fost luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit în cotă legală de 16%.

Pentru neplata acestor impozite la termen, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei reprezentând impozit pe profit,

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în cazul organizatorilor de jocuri de noroc veniturile se înregistrează pe baza sumelor încasate de la participanții la jocuri de noroc sau dacă acestea se înregistrează ca diferență între sumele încasate de la participanții la jocurile de noroc și contravaloarea premiilor acordate acestora.

În fapt, .X. S.R.L. a înregistrat în conturile 461 „Debitori diverși”, 462 „Creditori diverși”, 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, 472 „Venituri înregistrate în avans” veniturile/cheltuielile aferente activității de pariuri, iar pe conturile de clasa 7 „Venituri”, diferența dintre încasări și premiile acordate la activitatea din jocuri de noroc în cotă fixă tip pariuri sportive.

Prin înregistrarea pe conturile de clasa 7 doar a diferenței dintre totalitatea încasărilor și cheltuielilor cu premiile acordate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. și-a diminuat cifra de afaceri aferentă exercițiilor financiare și în conformitate cu prevederile art.2 și art.17 din Legea contabilității nr.82/1991 precum și O.M.F.P. nr.3055/2009 au reîntregit pe

conturile de clasa 6 și 7 operațiunile înregistrate de societate pe conturile de clasa 4.

Pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au recalculat atât veniturile, cât și cheltuielile din activitatea de jocuri de noroc în cotă fixă tip pariuri sportive, adăugând la venituri contravaloarea încasărilor din pariuri sportive.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reîntregit cheltuielile reprezentând premii acordate la jocurile de noroc din pariuri sportive.

Astfel, în temeiul art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au invocat în constatări și Decizia nr.7695/11.12.2013 definitivă și irevocabilă, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr.10248.1/2/2010, care a precizat că impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de reclamantă din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau altor cheltuieli.

În drept, sunt aplicabile speței **art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.18 Impozit minim :

1) Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.”

coroborate cu **pct.11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, care stipulează:

“11. Intră sub incidența prevederilor art.18 din Codul fiscal contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, încadrați potrivit dispozițiilor legale în vigoare; aceștia trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru a se cunoaște veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități”.

La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități.

În cazul în care impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri.

Acesta se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozit calculat potrivit prevederilor Titlului II din Codul fiscal.

Veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% sunt veniturile aferente activităților respective, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile”.

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că, pentru activitatea de pariuri sportive, în cazul contribuabililor care desfășoară activități de natura pariurilor sportive, dacă impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri, în acest sens contribuabilii trebuind să organizeze și să conducă evidența contabilă în conformitate cu prevederile legale în vigoare, pentru a se putea determina veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități, în vederea impozitării.

Potrivit cadrului legal invocat, veniturile care se iau în calcul pentru determinarea cotei de 5% sunt cele înregistrate ca venituri brute, respectiv ca sumă totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli, în același sens fiind și punctul de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale exprimat prin adresa nr.674602/12.05.2015, aflat în copie la dosarul cauzei.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art.2 alin.1 și art.17 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991**, care prevede:

Art.2 (1): Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art.1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Art.17(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau destinația lor, după caz.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin că .X. S.R.L. a desfășurat în perioada 2010 - 2014, activități de jocuri de noroc, respectiv pariuri în cotă fixă pentru care impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor înregistrate, cu respectarea condițiilor prevăzute la art.18 (1) din același act normativ.

Se reține că .X. S.R.L. a înregistrat la venituri, doar diferența dintre încasări și premiile acordate la activitatea de jocuri de noroc în cotă fixă tip

pariuri sportive, diminuând astfel veniturile realizate.

Pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au recalculat atât veniturile, cât și cheltuielile din activitățile de jocuri sportive, adăugând la venituri contravaloarea încasărilor din pariuri sportive.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reîntregit cheltuielile reprezentând premii acordate la jocurile de noroc din pariuri sportive”.

Organul de soluționare reține conform **pct.252 alin.1 din O.M.F.P. nr.3055/2009 și pct.431(1) din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene**, că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente cât și din câștigurile din orice alte surse.

Astfel se reține că, .X. S.R L. nu a înregistrat toate veniturile în conturile din clasa 7 "Venituri", venitul fiind stabilit de societate ca diferență între încasări și premiile acordate, la activitatea de jocuri de noroc în cotă fixă tip pariuri sportive.

Pentru activitatea în cauză, **art.68 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009** privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, definește și noțiunea de încasări brute, prevede:

„(4) Prin încasări brute se înțelege suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli.”

Aceste dispoziții conduc la concluzia că referitor la activitatea desfășurată, s-a avut în vedere noțiunea de încasări brute care este sinonimă celei de venituri brute supuse cotei de 5% prevăzută de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, societatea a încălcat prevederile art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În același sens este și Decizia nr.7695/2013, irevocabilă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr.10248.1/2/2010 prin care s-a constatat că: *”impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de reclamanta din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau altor cheltuieli(...)”*.

Potrivit prevederilor **art.3 alin.(3), art.4 alin.(1-2) și art.8 alin.(1) din O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc:**

„Art.3(3) Organizarea oricărui joc de noroc implică existența cumulativă

a următoarelor elemente: joc și/sau partidă, taxă de participare sau miză, fond de câștiguri sau premii, mijloace de joc, organizator, participanți.

Art. 4(1) Prin taxă de participare directă se înțelege suma de bani percepută direct de la participant de către organizator în schimbul dreptului de participare la joc.

(2) Prin taxă de participare disimulată se înțelege orice sumă încasată sau solicitată suplimentar față de contravaloarea percepută de la aceeași persoană de același operator economic pentru vânzarea unor bunuri ori produse sau pentru efectuarea unor servicii similare ori identice, indiferent dacă aceasta este încasată sau solicitată direct de către organizatorul activității ori de către o altă persoană care participă sub orice formă la desfășurarea activității, având ca finalitate permisiunea dreptului de participare la jocul de noroc.

Art. 8 Prin câștig sau premiu se înțelege sumele în bani, bunurile sau serviciile acordate de organizator participantului la joc declarat câștigător, în conformitate cu prevederile cuprinse în regulamentul respectivului joc de noroc. Răspunderea privind acordarea câștigului sau premiului revine în exclusivitate organizatorului jocului de noroc”.

Din prevederile legale mai sus menționate rezultă că veniturile realizate de organizatorii jocurilor de noroc sunt reprezentate de sumele percepute de la participanți în schimbul dreptului de participare la joc, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt reprezentate de sumele plătite jucătorilor.

Conform prevederilor **pct.207 alin.(4) și pct.209 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:**

“Pct.207(4) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

b) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari. [...]

Pct.209(1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora”.

Organul de soluționare a reținut de asemenea că societatea a aplicat, pentru determinarea impozitului pe profit aferent perioadei supusă verificării, cota procentuală asupra încasărilor din pariurile sportive din care a scăzut premiile acordate participanților, **încălcându-se principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii prevăzut de pct.43 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene și pct.55 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate :**

“Principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.”

De asemenea, se reține că societatea a încălcat și **principiul necompensării prevăzut de pct.45 din O.M.F.P. nr.3055/2009 respectiv pct.56 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene:**

“Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se mai reține că .X. S.R.L. a înregistrat în conturile de clasă 4, respectiv în contul 461 „Debitori diverși”, 462 „Creditori diverși”, 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, 472 „Venituri înregistrate în avans” veniturile/cheltuielile aferente activității de pariuri, iar pe conturile de clasa 7 a înregistrat doar diferența dintre încasările aferente pariurilor și cheltuielilor cu premii acordate.

Organul de soluționare reține că la **pct.29 alin.1 din Secțiunea 4 “Prevederi referitoare la elemente de bilanț”** contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” este explicat ca reprezentând: *„Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care sunt aferente unui exercițiu financiar ulterior, trebuie prezentate sub titlul de “Cheltuieli în avans”,*

și conform **Capitolului IV - Planul de conturi general, din O.M.F.P. nr.3055/2009** se menționează că, cu ajutorul contului 471 se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile financiare viitoare.

De asemenea, organul de soluționare reține că în debitul contului 471 *“Cheltuieli înregistrate în avans”* se înregistrează sumele reprezentând abonamentele, chirile, certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate și alte cheltuieli efectuate anticipat, iar în creditul contului 472 *„Venituri în avans”* se înregistrează veniturile înregistrate în avans, aferente

perioadelor/exercițiilor financiare următoare, cum sunt sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări etc.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căreia „*Decizia nr.7695/11.12.2013 definitivă și irevocabilă a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României dată în dosarul nr.10248.1/2/2010 invocată de organele de inspecție fiscală, este irelevantă (...)întrucât decizia intră în conflict cu alte decizii definitive și irevocabile ale I.C.C.J., cum ar fi Decizia I.C.C.J. nr.3716/31.10.2006*”, organul de soluționare reține că prin Decizia nr.7695/2013 instanța supremă s-a pronunțat cu privire la obligațiile fiscale reglementate de Codul Fiscal în vigoare de la 01.01.2014 și aplicabil și în perioada avizată, prin prezenta cauză, în vreme ce prin Decizia nr.3716/31.10.2006 instanța supremă s-a pronunțat cu privire la o perioadă care excede Codului fiscal.

Referitor la invocarea jurisprudenței CEJ, respectiv cauzele: **C-322/12 Gimle, C-38/93 Glawe, C-42/02 Lidman, C-153/08 Commission v Spain și C-344/13 și C-367/13 Blanco and Fabretti**, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, în speță nu au fost constatate interpretări diferite ale legii de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit, acestea fiind datorate de societate în baza actelor normative care reglementează acest impozit, prevăzute de Codul fiscal și de reglementările contabile în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Cât privește argumentele contestatoarei referitor la încălcarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor **pct.46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene”** la **O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**, conform căroră :

„46. (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum

acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Organul de soluționare reține că, tocmai pentru că societatea însăși nu a efectuat înregistrările contabile corect, organele de inspecție fiscală au repus veniturile și cheltuielile societății pe conturile contabile corespunzătoare, așa cum ar fi trebuit să se regăsească în contabilitatea societății, fapt pentru care nu poate fi reținut acest argument al contestatoarei.

În același sens nu pot fi reținute nici încălcarea principiile prudenței și imaginii fidele, prin refacerea înregistrărilor efectuate de societate, organele de inspecție fiscală redând situația corectă.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede că sumele care au fost utilizate pentru sponsorizări în condițiile legii, pot fi deduse din impozitul pe profit datorat, fără a face distincție între impozitul minim în cotă de 5% și impozitul în cotă de 16%, organul de soluționare a contestației reține că impozitul minim reglementat de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se calculează asupra veniturilor înregistrate de societate care desfășoară activitățile enumerate de legiuitor.

Așadar, acest impozit neincluzând și cheltuieli, ci doar veniturile contribuabilului, coroborat cu faptul că impozitul pe profit calculat potrivit Titlului II din Codul fiscal unde se prevede și scăderea cheltuielilor cu sponsorizarea din impozitul pe profit, se calculează asupra profitului impozabil stabilit ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, rezultă că în mod corect au procedat organele de inspecție fiscală.

Față de cele reținute în considerentele prezentei decizii în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru activitatea de pariuri sportive.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./27.05.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei :

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor din celelalte activitățile societății (activități nonsportive), sunt legal stabilite de organele de inspecție fiscală în condițiile în care societatea nu a declarat impozitul pe profit aferent veniturilor și cheltuielilor aferente asocierii.

În fapt, .X. S.R.L. a încheiat contractul de asociere în participațiune nr.X./20.12.2010 cu .X. România S.R.L., având ca obiect exploatarea în comun a aparatelor de joc puse la dispoziție de .X. România S.R.L. în locațiile puse la dispoziție de .X. S.R.L.

Conform Contractului de asociere, organele de inspecție fiscală au constatat că manager al asocierii este .X. România S.R.L., iar veniturile și cheltuielile asocierii sunt ținute de către .X. România S.R.L. și se transmit către .X. S.R.L. pe bază de rapoarte lunare care vor fi transmise în primele 10 zile calendaristice ale lunii următoare celei pentru care se face raportarea.

.X. S.R.L. nu a stabilit, conform Declarațiilor 101 depuse la organul fiscal teritorial competent, impozitul pe profit de 16% aferent celorlalte activități din pariuri nonsportive.

Veniturile și cheltuielile înregistrate de .X. S.R.L. au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca venituri din activități nonsport și au fost luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit în cotă legală de 16%.

.X. S.R.L. susține că în formularul 101 este prevăzut Impozitul pe profit cu defalcarea sa în impozit minim în cotă de 5% și impozit în cotă de 16%, și întrucât prin acest formular de declarare a impozitului pe profit impozitul minim este inclus în acest impozit, susținerea organelor de inspecție fiscală conform căreia sumele utilizate pentru sponsorizări nu ar putea fi deduse și din totalul impozitului pe profit datorat de societate ci numai din impozitul pe profit calculat în cotă de 16% apare ca eronată și ilegală.

.X. S.R.L. consideră că a calculat corect impozitul în cota de 16% stabilit pentru activitățile diferite de cea de organizare de pariuri sportive și că a aplicat un tratament fiscal corect și legal în ceea ce privește cheltuielile de sponsorizare.

În drept, sunt aplicabile speței, **art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.18 Impozit minim :

1) Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.”

Potrivit **pct.11 din H.G.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal** dat în aplicarea art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Intră sub incidența prevederilor art.18 din Codul fiscal contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, încadrați potrivit dispozițiilor legale în vigoare; aceștia trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru a se cunoaște veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități. La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități. În cazul în care impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. **Acesta se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozit calculat potrivit prevederilor Titlului II din Codul fiscal.** Veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% sunt veniturile aferente activităților respective, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile”.*

Astfel, organul de soluționare reține că pentru celelalte activități desfășurate de contribuabil, în afara celor de natura celor enunțate la art.18, contribuabilul datorează impozit pe profit conform Titlului II din Codul fiscal.

Așadar, conform prevederile **art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Cotele de impozitare:

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

și a **art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care

se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit prevederilor **pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**:

12. „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

De asemenea, în categoria veniturilor se includ, atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse, iar organizatorii de jocuri de noroc sunt obligați să conducă evidența contabilă cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, respectiv aceasta va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că pe lângă activitatea de pariuri sportive, .X. S.R.L. a desfășurat și alte activități așa cum s-a specificat la situația de fapt, pentru care avea obligația înregistrării de venituri și cheltuieli, respectiv calculării, declarării și plății impozitului pe profit în cotă de 16%.

Prin contestația formulată, .X. S.R.L. contestă aceste obligații fiscale doar prin prisma schimbării bazei de calcul pentru impozitul minim datorat, considerând că în acest fel organele de inspecție fiscală au mărit în mod artificial baza de impunere luată în calcul la stabilirea impozitului pe profit realizat din alte activități decât organizarea de pariuri sportive, or așa cum am arătat la punctul 1 din prezenta decizie, pentru motivele prezentate și în baza prevederilor legale invocate, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent activității de pariuri sportive.

Cât privește susținerea contestatarii privind cheltuielile cu sponsorizarea potrivit căreia: „*Legea nr.571/2003 prevede că sumele care au fost utilizate pentru sponsorizări în condițiile legii pot fi deduse din impozitul pe profitul datorat*”, organul de soluționare a contestației reține din Anexa nr.16 aflată la dosarul cauzei că organele de inspecție fiscală au scăzut din

impozitul pe profit în cotă de 16% cheltuielile cu sponsorizarea efectuată de societate.

De asemenea, chiar din contestația formulată, rezultă că organele de inspecție fiscală au acceptat scăderea cheltuielilor cu sponsorizarea din impozitul pe profit datorat în limitele legale, atâta vreme cât societatea susține că „*susținerea echipei de control conform căreia sumele utilizate pentru sponsorizări nu ar putea fi deduse și din totalul impozitului pe profit datorat de societate ci numai din impozitul pe profit calculat în cota de 16% apare ca eronată și ilegală*”.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./27.05.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

3. Având în vedere cele mai sus, precum și faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, și potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", precum și pentru faptul că societatea nu aduce argumente privind modul de calcul al accesoriilor, se reține că se datorează și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, drept pentru care contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru această sumă.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./27.05.2016, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ;

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**