

DECIZIA nr. 97 din 28.02.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin împuternicit ... SPRL în baza împuternicirii avocațiale nr.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de ...înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ... și precizat prin adresa transmisă prin email și înregistrată sub nr. ... îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **C lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 11.12.2013-31.03.2019 și pentru TVA aferentă perioadei 30.06.2015-31.03.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P lei și de TVA în sumă de V lei.

În privința impozitului pe profit organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă cu suma de BT, care a fost majorată în urma inspecției prin diminuarea pierderii fiscale declarate de societate pentru anii 2014-2017 și neacceptarea la deducere a unor cheltuieli în perioada 2018-trim. I 2019, după cum urmează:

- diminuarea pierderii fiscale 2014-2017 preluate de societate în 2018, de la F1 lei la F2 lei, respectiv cu F3 lei, din care: G1+G2+G3 lei cheltuieli cu bunurile acordate gratuit (G1 lei în 2015, G2 lei în 2016 și G3 lei în 2017), A1 lei cheltuieli cu diferențele de curs valutar pentru grad de îndatorare negativ (A11 lei în 2014, A12 lei în 2015, A13 lei în 2016 și A14 lei în 2017), - A2 lei preluare eronată pierdere fiscală ani precedenți în declarația D101 aferentă anului 2017 (A21 lei față de A22 lei) și - A3 lei preluare eronată pierdere fiscală ani precedenți în declarația D101 aferentă anului 2018 (A31 lei față de A32 lei);

- majorarea profitului impozabil aferent anului 2018 cu suma de F4 lei, din care: G4 lei cheltuieli cu bunurile acordate gratuit și A4 lei cheltuieli cu provizioane pentru concedii;

- majorarea profitului impozabil aferent trim. I 2019 cu suma de F5 lei, din care G5 lei cheltuieli cu bunurile acordate gratuit și A5 lei cheltuieli cu amortizarea unui spațiu închiriat.

În decizia de impunere nr. F-X aaa/2019 baza impozabilă suplimentară de B1 lei conține numai cheltuielile considerate nedeductibile fiscal în urma inspecției fiscale, nu și diferențele de preluare eronată a pierderii fiscale.

Referitor la bunurile acordate gratuit constând în apă, cafea, sucuri și băuturi alcoolice, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat sumele aferente în analitice ale contului 623 și le-a tratat drept cheltuieli de reclamă și publicitate, deductibile la calculul profitului impozabil. Societatea a susținut că aceste bunuri au fost acordate în mod gratuit jucătorilor din sălile de joc în scopul stimulării vânzărilor, pe baza unui regulament intern și a regulamentelor campaniilor promoționale "Băuturile sunt din partea casei" ce au fost notificate și înregistrate la Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc și că fac parte din categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate, doar în anul 2014 fiind tratate eronat drept cheltuieli de protocol.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu aceste bunuri din perioada 2015-trim. I 2019 deoarece societatea nu este producătorul și nici nu comercializează bunuri constând în apă, cafea, sucuri și băuturi alcoolice, acestea neavând legătură cu activitatea principală a societății, respectiv exploatarea jocurilor de noroc de tip slot-machine, în condițiile în care potrivit art. 1² din O.U.G. nr. 77/2009 acțiunile desfășurate în mod direct în locațiile cu jocuri de noroc nu sunt considerate acțiuni în scop de reclamă, publicitate sau cu caracter promoțional, iar conform art. 18 alin. (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 870/2009 în incintele de joc se pot desfășura activități de alimentație publică constând în acordarea de băuturi în scopul creșterii gradului de confort al participanților, dar contra-cost, cu obținere de venituri.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de C lei și restituirea sumei deja achitate invocând următoarele:

Pentru anul 2013 a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații suplimentare, având în vedere prevederile art. 91 și art. 23 din vechiul Cod de procedură fiscală și jurisprudența instanțelor judecătorești, momentul de începere a prescripției fiind data de 1 ianuarie a anului următor celui pentru care sunt datorate obligațiile fiscale. Includerea în obiectul inspecției fiscale a unor obligații fiscale aferente unor perioade prescrise este de natură să afecteze

drepturile și interesele societății deoarece pe această cale au fost impuse în mod nelegal obligații fiscale suplimentare în sarcina societății.

În efectuarea inspecției fiscale, care a durat 107 zile, organele de inspecție fiscală au depășit termenul de 90 de zile prevăzut de art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, sancțiunea fiind nulitatea inspecției fiscale și a tuturor actelor subsecvente, așa cum s-a pronunțat recent și Curtea de Apel București prin sentința civilă nr. 630 din 9 martie 2015 cu privire la natura termenului reglementat de art. 104 alin. (2) din vechiul Cod de procedură fiscală.

De asemenea, prin reținerea nedeductibilității cheltuielilor cu bunurile acordate cu titlu gratuit participanților la jocurile de noroc, echipa de inspecție fiscală a încălcat principiile de conduită în administrarea creanțelor fiscale referitoare la aprecierea obiectivă a situației de fapt și la buna-credință.

Pe fondul cauzei, societatea susține că toate cheltuielile evidențiate în conturile 623.01, 623.03, 623.04, 623.05 și 623.12 în perioada 2015-2019 sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile conform art. 21 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal vechi și art. 25 alin. (1) din Codul fiscal nou, fiind vorba de bunuri și servicii acordate în scopul stimulării vânzărilor și solicită corectarea erorii de interpretare cu privire la natura acestor cheltuieli pentru anul 2014, considerate nedeductibile dintr-o confuzie/eroare.

Societatea a înregistrat aceste cheltuieli pe bază de necesar de aprovizionare, documente de achiziție, note de intrare-recepție, tabele cu detalii referitoare la produsul acordat, aparatul la care s-a acordat produsul și ora servirii acestuia, care stăteau la baza întocmirii centralizatoarelor de consumuri și a bonurilor de consum. Începând cu anul 2016 societatea a implementat în toate locațiile o aplicație informatică ce oferă posibilitatea de înregistrate a produselor pentru bar intrate în gestiunea locațiilor, accesibilitatea în vederea marcării produselor alocate la aparatele de joc de către angajații sălilor de joc, generarea documentelor și rapoartelor necesare în vederea verificării și monitorizării consumului, astfel că societatea deține documente justificative care să demonstreze caracterul deductibil al cheltuielilor. Aceste cheltuieli au rămas relativ constante prin monitorizare, dar au condus la majorarea veniturilor impozabile în perioada 2015-2018.

În ceea ce privește identificarea clienților care beneficiază de aceste produse, aceasta se realizează prin natura de acordare propriu-zisă, mai precis doar pentru persoana care s-a așezat la un mijloc de joc și a introdus bancnote în aparat în scopul clar de a juca, angajații sălilor de joc fiind instruiți să nu permită staționarea în incinte a persoanelor care nu participă la jocuri mai mult de câteva minute. Conform legislației în vigoare, identificarea clienților este permisă doar pentru a verifica dacă au vârsta minimă prevăzută de lege ori în scopul acordării premiilor, așa cum reiese din prevederile art. 8 alin. (5) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 111/2016. De asemenea, în cadrul societății există proceduri și metode de control, implementate și asumate la nivel de angajați cu privire la bunurile acordate gratuit clienților, care pot fi dovedite prin controale inopinate și imagini statice extrase din înregistrările video.

Societatea susține că la intrarea în locații există un regulament de desfășurarea a activității sălilor de joc, unde se specifică prin afișare vizibilă că "băuturile oferite în această unitate nu fac obiectul vânzării, acestea sunt

oferite în mod gratuit clienților în scopul stimulării vânzărilor”. De asemenea, regulamentul campaniei promoționale notificat la ONJN este disponibil jucătorilor la casierile sălilor, pentru consultare.

Societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care i-a fost acordată în data de 12.02.2020 conform minutei existente la dosarul cauzei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la prescripția aferentă anului 2013

Cauza supusă soluționării este dacă societatea justifică un interes în ceea ce privește acest capăt de cerere, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu i-au stabilit nicio diferență de impozit pe profit ori o modificare a bazei impozabile pentru anul fiscal 2013.

În fapt, societatea ABC SRL s-a înființat în anul 2013 și a fost supusă inspecției fiscale privind impozitul pe profit de la data înființării 11.12.2013 și până la data de 31.03.2019.

La data de 31.12.2013 societatea a declarat doar cheltuieli de exploatare în sumă de 2.270 lei, rezultând o pierdere de recuperat în anii următori de Fx lei, echipa de inspecție fiscală menționând la pg 5/88 din RIF că ”nu a modificat baza impozabilă și nu a stabilit diferențe suplimentare în ceea ce privește obligațiile de plată la bugetul de stat pentru anul 2013”.

La pg. 6/88 din RIF (ultimele rânduri) este prezentată situația în urma inspecției fiscale la 31.12.2014, din care reiese că, la pierderea fiscală aferentă anului 2014 de Fy lei, organele fiscale au adăugat pierderea fiscală de recuperat din anul anterior 2013 de Fx lei, rezultând o pierdere fiscală de recuperat în perioadele următoare de Fx+Fy lei (regăsită în analiza situației pentru anul 2015 - pg. 17/88 din RIF).

Prin contestația formulată societatea invocă prescripția și consideră că verificarea acestei perioade este de natură să afecteze drepturile și interesele întrucât pe această cale au fost impuse în mod nelegal obligații fiscale suplimentare în sarcina societății.

În drept, potrivit art. 268 și art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 268. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.

Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

”Art. 269. - (2) Obiectul contestației îl constituie *numai sumele și măsurile stabilite și înscrise* de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.

În speță, după cum reiese cu claritate din cele înscrise în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 și evidențiate în precedent, deși au înscris ca perioadă verificată și perioada de la 11.12.2013-31.12.2013, organele de control nu au stabilit nicio o diferență de bază impozabilă ori de obligații fiscale suplimentare pentru această perioadă, menționând expres acest lucru la pg. 5/88 din raport. *Pierderea fiscală declarată de societate pentru anul 2013 în cuantum de 2.270 lei a fost acceptată ca atare și a fost luată în considerare la stabilirea la 31.12.2014 a pierderii de recuperat în perioada fiscală următoare, societatea nefiind vătămată în niciun fel* în urma menționării perioadei 11.12.2013-31.12.2013 ca perioadă verificată.

Prin urmare, susținerea societății în sensul afectării drepturilor și inetreselor sale prin impunerea nelegală de obligații fiscale suplimentare pentru o perioadă prescrisă este vădit neîntemeiată, societatea nedemonstrând interesul său legitim prin invocarea prescripției fiscale pentru anul 2013, din moment ce organele de inspecție fiscală au acceptat în integralitate situația pentru acest an fiscal, așa cum a fost prezentată de societatea însăși.

În consecință, în ceea ce privește invocarea prescripției extinctive pentru anul 2013, contestația societății urmează a fi respinsă ca lipsită de interes.

3.2. Referitor la depășirea duratei inspecției fiscale

Cauza supusă soluționării este dacă inspecția fiscală derulată la o societate încadrată în categoria contribuabililor mijlocii și care are deschise sedii secundare înregistrate pentru desfășurarea activității s-a desfășurat în cadrul perioadei maxime permise de lege.

În fapt, societatea ABC SRL este contribuabil mijlociu cu sediul social în București, desfășoară activitate de exploatare a jocurilor de noroc și are deschise 16 sedii secundare identificate fiscal prin cod unic de înregistrare în București și Constanța, precum și două puncte de lucru pentru depozitare în București.

Inspecția fiscală finalizată prin emiterea deciziei de impunere contestate a început în data de 18.06.2019 și s-a încheiat la data de 03.10.2019, neînregistrându-se perioade de suspendare.

Prin contestația formulată societatea invocă depășirea termenului de 90 de zile pentru efectuarea inspecției fiscale, fapt care ar atrage sancțiunea nulității inspecției fiscale și a actelor subsecvente acesteia.

În drept, potrivit art. 85 și art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 85. - (1) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a declara organului fiscal central, înființarea de **sedii secundare**, în termen de 30 de zile de la:

- a) data înregistrării/menționării acestora la registrul comerțului sau în alte registre în care a fost înregistrată entitatea care le-a înființat;
- b) data actului de înființare, în alte cazuri decât cele prevăzute la lit.a).

[...]

(3) În sensul prezentului articol, prin sediu secundar se înțelege un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea contribuabilului/plătitorului, cum ar fi: birou, magazin, atelier, depozit și altele asemenea.

[...]

(5) Contribuabilul/Plătitorul care înregistrează sediile secundare ca plătitoare de salarii și de venituri asimilate salariilor potrivit Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, nu are obligația declarării acestor sedii potrivit prezentului articol. Dispozițiile art. 32 alin. (7) din Legea nr. 273/2006, cu modificările și completările ulterioare, rămân aplicabile”.

”Art. 126. - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) **180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;**

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) **În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere** sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

(3) În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, durata inspecției fiscale este de 180 de zile pentru contribuabilii mari și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, iar în cazul în care aceasta nu se încheie într-o perioadă reprezentând dublul celor 180 de zile, adică 360 de zile, inspecția fiscală încetează, fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

În speță, inspecția fiscală la ABC SRL a durat 107 de zile, fiind începută în data de 18.06.2019 și încheiată la data de 03.10.2019. Pentru desfășurarea activității societatea are deschise 16 sedii secundare identificate fiscal prin cod unic de înregistrare în București și Constanța, precum și două puncte de lucru pentru depozitare în București.

Prin urmare, durata inspecției fiscale de 107 zile s-a încadrat în durata prevăzută de lege, respectiv în cele 180 zile prevăzute la art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală. Contrar susținerilor societății, durata inspecției fiscale nu este cea de 90 de zile prevăzută de art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, contestatoarea omițând cu desăvârșire faptul că are sedii secundare și pentru ea, indiferent de faptul că este contribuabil mijlociu, durata inspecției fiscale prevăzută de lege este de 180 de zile.

Oricum, chiar și în situația în care societatea nu ar fi avut înregistrate sedii secundare, **depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale nu este sancționată de lege decât în situația în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei**, după cum reiese din prevederile exprese ale art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, motiv pentru care orice eventuală depășire a duratei inspecției fiscale, dar care se încadrează în

dublul perioadei legale nu are nicio consecință fiscală. Este evident că jurisprudența "recentă" la care face apel contestatoarea (sentința civilă nr. 630/09.03.2015) nu influențează în niciun fel cauza prezentă, având în vedere că prin Codul de procedură fiscală actual, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016 au fost aduse modificări vechilor reglementări în materia desfășurării inspecției fiscale, **legiuitorul optând pentru sancțiunea** neemiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere **doar în situația** în care inspecția fiscală nu se finalizează în dublul perioadei prevăzute de lege.

*
* *

În ceea ce privește invocarea încălcării principiilor de conduită de către organele de inspecție fiscală pe motivul stabilirii nedeductibilității cheltuielilor cu bunurile acordate cu titlu gratuit participanților la jocurile de noroc se reține că aceasta este de maximă generalitate, vădit pro-causa și contrară scopurilor pentru care legiuitorul a reglementat principiile respective, în condițiile în care, dacă s-ar admite raționamentul contestatoarei, ar însemna că orice stabilire de obligații fiscale suplimentare în sarcina unui contribuabil, ar atrage automat și încălcarea principiilor de conduită din partea organelor fiscale, ceea ce, evident, este absurd.

Mai mult, în ceea ce privește nerespectarea principiului "bunei-credințe" invocat de contestatoare, se reține că buna credință se prezumă, potrivit unui principiu larg recunoscut în dreptul civil roman, consacrat prin art.14 alin. (2) din Codul Civil, iar reaua credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale nr. 73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie defel speței.

În consecință, contestația ABC SRL urmează a fi respinsă în ceea ce privește invocarea aspectelor procedurale legate de desfășurarea inspecției fiscale.

3.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de C lei

Cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile cu băuturile acordate gratuit participanților la jocurile de noroc reprezintă cheltuieli de reclamă și publicitate integral deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care argumentele aduse de societate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a înregistrat în anii 2015-2016 cheltuieli în contul contabil 623.12 "Protocol clienți - inclusiv catering (săli proprii)" pentru bunurile reprezentând apă, cafea, sucuri și băuturi alcoolice, oferite gratuit clienților din sălile de joc, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile fiscal, spre deosebire de cele înregistrate în anul 2014, care au fost tratate drept cheltuieli nedeductibile. Începând cu anul 2017, societatea a înregistrat aceste cheltuieli în contul contabil 623.01.01 "Cheltuieli pentru stimularea vânzărilor - deductibil".

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentantul legal al societății a precizat că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile în anul 2014 dintr-o eroare de interpretare, dar din punct de vedere al impozitului pe profit ele reprezintă cheltuieli de reclamă și publicitate, deductibile fiscal conform art. 21 alin. (2) lit. d) din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 25 alin. (1) din actualul Cod fiscal.

Motivul pentru care jucătorii primesc produse gratuit este direct corelat cu stimularea activității de jocuri de noroc care, prin natura sa, presupune o cât mai lungă perioadă petrecută în sălile de joc, la aparatele de joc. În scopul creșterii gradului de satisfacție a clienților, oferirea gratuită de băuturi este una dintre metodele uzuale de sporire a timpului petrecut de jucători la aparatele de joc, activitate care are drept rezultat o sursă mai mare de venituri pentru societate. Servirea clienților jucătorilor de la slot-machine și ruleta electronică cu băuturi, apă, cafea fără vânzare, ca tratație din partea casei reprezintă parte integrantă din politica de marketing a companiei.

Modalitatea de acordare a băuturilor este evidențiată în Regulamentul intern al companiei, angajații fiind instruiți încă din prima zi de lucru că oferirea de băuturi gratuite este adresată numai clienților locației, care se află deja la aparatele de joc. Atât angajații, cât și agenții de pază nu permit staționarea în locații a persoanelor care nu participă activ la jocurile de noroc pentru intervale mai mari de câteva minute, iar distribuirea produselor cu titlu gratuit nu este permisă persoanelor care doar tranzitează locațiile și nu achită taxa de participare la jocurile de noroc.

Societatea a pus la dispoziția clienților săi din fiecare locație regulamentele campaniilor promoționale "Băuturile sunt din partea casei" prin care aceștia au beneficiat de bunuri acordate gratuit pentru perioada 06.01.2015-06.12.2017 și 07.12.2017-31.12.2020. Aceste regulamente au fost notificate și înregistrate la Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc (ONJN) pentru a spori gradul de transparență și popularizare a campaniilor promoționale. La intrarea în locații există un regulament de desfășurarea a activității sălilor de joc, unde se specifică prin afișare vizibilă că "băuturile oferite în această unitate nu fac obiectul vânzării, acestea sunt oferite în mod gratuit clienților în scopul stimulării vânzărilor".

Pentru justificarea cheltuielilor societatea a pus la dispoziție facturi fiscale pentru achiziția băuturilor și note de intrare-recepție și bonuri de consum generate de aplicația implementată pentru administrarea activității de bar din cadrul locațiilor de joc, aplicație prin care s-a urmărit să se gestioneze cât mai eficient consumul de băuturi acordate gratuit prin alocarea pe fiecare aparat slot-machine. Procesul de distribuire a bunurilor poate fi identificat și prin intermediul camerelor de supraveghere regăsite în incinta locațiilor.

În ceea ce privește produsele din tutun, acestea nu au fost acordate cu titlu gratuit, ci vândute clienților deoarece costurile ar fi fost mult mai ridicate în comparație cu restul produselor care au fost incluse în campaniile promoționale, iar managementul companiei a dorit să se asigure că încasările din operarea paratelor de joc nu vor fi diminuate cu costuri disproporționate, societatea comportându-se ca un contribuabil responsabil și diligent în considerarea unei evaluări a raportului cost-oportunitate, dovadă creșterea veniturilor din jocuri de noroc comparativ cu cheltuielile cu bunurile acordate gratuit jucătorilor.

Raportat la această situație, organele de inspecție fiscală au menționat că nu există o legislație specifică care să prevadă explicit că organizatorii

jocurilor de noroc pot acorda participanților, cu titlu gratuit, bunuri în vederea menținerii sau creșterii veniturilor, așa cum susține administratorul societății verificate. Băuturile acordate - apă, cafea, sucuri, băuturi alcoolice - nu se încadrează în prevederile legale în condițiile în care, în principal, societatea nu este producătorul acestora și nici nu le comercializează în mod obișnuit, aceste bunuri neavând nicio legătură cu activitatea principală a societății, respectiv exploatarea jocurilor de noroc. Acordarea acestor bunuri cu titlu gratuit nu reprezintă nici activitate de alimentație publică, pe care societatea are posibilitatea de o desfășura în incinta locațiilor de joc conform art. 18 alin. (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 870/2009. De asemenea, potrivit art. 1² din O.U.G. nr. 77/2009 nu sunt considerate acțiuni în scop de reclamă, publicitate sau cu caracter promoțional acțiunile desfășurate de organizatori în mod direct în locațiile și pe paginile de internet proprii. Împrejurarea că societatea a ales să ofere jucătorilor în mod gratuit aceste băuturi nu justifică calificarea drept cheltuieli de reclamă și publicitate a cheltuielilor aferente băuturilor respective, care ar fi trebuit să intre în conținutul activității de alimentație publică permise de lege a se desfășura în incinta locațiilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu s-a probat aspectul esențial al acordării acestor bunuri cu titlu gratuit participanților la joc. Documentele prezentate de societate nu demonstrează efectuarea operațiunii de acordare a bunurilor cu titlu gratuit către jucători, iar faptul că în perioada în care bunurile au fost descărcate din gestiune au crescut veniturile societății nu confirmă nici modalitatea concretă de desfășurare a operațiunilor, nici caracterul deductibil al cheltuielilor în discuție. Pentru ca bonurile de consum să facă dovada unor cheltuieli deductibile ar fi trebuit ca bunurile consumate să fie aferente activității de jocuri de noroc, însă bunurile consumate sunt specifice activității de alimentație publică, activitate din care societatea nu a obținut venituri. Produsele respective nu fac dovada obiectivă a utilizării de către client în legătură cu serviciile de jocuri de noroc achiziționate și că oferirea gratuită de băuturi este necesară în vederea comercializării serviciilor. Produsele au fost oferite în condițiile inexistenței unui contract scris și necertificării acordării lor gratuite și nu există legătură de cauzalitate între tipul de bunuri acordate clienților în cadrul acestor acțiuni și serviciile comercializate în mod curent de societate către clienții săi, iar cheltuielile îmbracă forma cheltuielilor de prococol, deductibile limitat în condițiile obținerii de profit impozabil.

Organele de inspecție fiscală mai precizează că aceste bunuri au fost acordate cu titlu gratuit pe o perioadă nelimitată de timp, practic permanent, și nicidecum în cadrul unor campanii desfășurate în locațiile de joc pentru perioade de timp limitate, anumite zile sau ore, în condițiile în care, în aceeași perioadă, societatea a organizat campanii promoționale, acordând premii suplimentare, jack-pot și extrageri de tichete acordate participanților de joc, acestea fiind însă în strictă legătură cu activitatea desfășurată de societate.

În consecință, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cu băuturile acordate gratuit jucătorilor în sumă cumulată de 7.134.042 lei, din care: G1 lei în 2015, G2 lei în 2016, G3 lei în 2017, G4 lei în 2018 și G5 lei în trim. I 2019 și au majorat baza impozabilă cu această sumă, ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de C lei.

În drept, pentru anul 2015 sunt incidente prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

[...]

d) **cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și **bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;**”.**

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 au devenit incidente prevederile art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

”Art. 25. - (1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”,

coroborate cu prevederile pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

”13. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, **sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice**, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) **cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și **bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;**[...]”.**

Conform dispozițiilor legale antecitate sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de reclamă și publicitate constând în bunuri acordate în cadrul campaniilor publicitare ca mostre în vederea încercării produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate în scopul stimulării vânzărilor.

În ceea ce privește cheltuielile de reclamă și publicitate, se reține că acestea se efectuează în scopul popularizării firmei ori a produselor sau serviciilor comercializate de aceasta, sub forma unor campanii publicitare sub diverse forme, inclusiv sub forma acordării de bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor. În categoria bunurilor acordate în mod gratuit în scopul stimulării vânzărilor se includ bunurile care sunt produse de persoana impozabilă în vederea vânzării sau sunt comercializate în mod obișnuit de către societate, acordate în mod gratuit clientului, numai în măsura în care sunt bunuri

de același fel ca și cele care sunt, au fost ori vor fi livrate clientului. În situația în care bunurile acordate gratuit în vederea stimulării vânzărilor nu sunt produse de societate și/sau nu sunt bunuri comercializate în mod obișnuit de către societatea respectivă și/sau nu sunt de același fel ca și cele care sunt ori au fost livrate clientului, acordarea gratuită poate fi considerată că ar conduce la stimularea vânzărilor dacă se poate face dovada obiectivă a faptului că acestea pot fi utilizate de către client în legătură cu bunurile/serviciile pe care le-a achiziționat de la societate.

În speță, societatea ABC SRL, care are ca obiect de activitate exploatarea jocurilor de noroc a înregistrat cheltuieli cu bunurile acordate cu titlu gratuit jucătorilor, pe care le-a încadrat în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate deductibile integral, în timp ce organele de inspecție fiscală le-a considerat ca având natura unor cheltuieli de protocol, nedeductibile în perioada cât societatea a înregistrat pierdere fiscală și deductibile limitat după înregistrarea de profit impozabil.

Se reține că încadrarea de către societate a acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate contravine prevederilor exprese ale art. 1[^]2 din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc conform cărora "**nu sunt considerate acțiuni în scop de reclamă, publicitate sau cu caracter promoțional acțiunile desfășurate de organizatori în mod direct în locațiile și pe paginile de internet proprii**".

Totodată, bunurile acordate gratuit jucătorilor, în fapt tratații cu cafea, apă, băuturi răcoritoare și alcoolice nu sunt produse sau comercializate în mod obișnuit de societate și nu au nicio legătură cu activitatea principală a societății, respectiv exploatarea jocurilor de noroc. De asemenea, nu se poate reține că acordarea gratuită a bunurilor nu a îmbrăcat forma unor campanii promoționale, deși societatea a întocmit regulamente pentru campanii promoționale pe care susține că le-a notificat ONJN (fără a invoca baza legală), în condițiile în care această activitate s-a realizat **permanent** și nicidecum în cadrul unor campanii desfășurate în locațiile de joc pentru perioade de timp limitate, în anumite zile ale săptămânii ori într-un interval orar prestabilit.

Prin contestația formulată societatea susține că prin oferirea gratuită de băuturi se urmărește creșterea gradului de satisfacție a clienților și sporirea timpului petrecut de jucători la aparatele de joc, cu consecința stimulării veniturilor, adică a încasărilor.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit art. 18 alin. (4) din H.G. nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc:

"Art. 18. - (4) În situația în care în cadrul incintei se exploatează numai mijloace de joc tip slot-machine, numărul minim de mijloace de joc trebuie să fie de 15. **În cadrul acestei incinte se pot desfășura, adiacent, și activități economice de alimentație publică care concură la buna desfășurare a activității de jocuri de noroc, scopul acestora fiind acela de a asigura participanților un grad ridicat de confort**".

Rezultă că legiuitorul a prevăzut că **scopul declarat de societate, de creștere a gradului de confort și satisfacție a clienților participanți la jocurile de noroc se poate realiza prin activități de alimentație publică în cadrul locațiilor**

de joc, adică prin oferirea de apă, cafea, băuturi și alte bunuri, **contra cost**, participanților la jocurile de noroc. Din situația de fapt prezentată reiese că societatea a avut organizată o astfel de activitate sub forma barurilor din incinta locațiilor exploatare, dar a oferit jucătorilor contra cost, cu plată, numai țigări, iar apa, cafeaua preparată, băuturile le-a oferit exclusiv gratuit.

Or, o atare situație contravine prevederilor legale potrivit cărora gradul ridicat de confort al participanților la jocurile de noroc, cu consecința creșterii timpului petrecut de jucători la aparatele de joc se poate atinge prin activități de alimentație publică, adică prin oferirea **cu plată** de apă, cafea și băuturi jucătorilor, **de natură a limita jocul excesiv**. Faptul că societatea oferă aceste bunuri gratuit, pe o perioadă nelimitată de timp, practic permanent, tuturor jucătorilor după ce aceștia au introdus bancnote în aparat și fără posibilitatea de a identifica în ce măsură jucătorii au primit limitat astfel de bunuri, doar pe criteriul cost-oportunitate contravine principiilor de responsabilitate socială, la care se face referire la art. 1² și art. 10 alin. (3)-(4) din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

În același timp, așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală, bonurile de consum întocmite la scăderea din gestiune nu demonstrează prin ele însele efectuarea operațiunii de acordare a bunurilor cu titlu gratuit către jucători, având în vedere că bunurile consumate sunt specifice activității de alimentație publică, activitate din care societatea nu a obținut venituri și nici nu fac dovada obiectivă că bunurile respective au fost utilizate de către client în legătură directă de cauzalitate cu serviciile de jocuri de noroc achiziționate. Dimpotrivă, oferirea de bunuri ori tratații cu titlu gratuit clienților, fără a solicita din partea acestora dovada primirii bunurilor ori serviciilor, se circumscrie sferei activităților de protocol prin care o societate oferă gratuit bunuri ori servicii (cadouri), în scopul menținerii ori dezvoltării afacerii, unor parteneri sau potențiali parteneri de afaceri, inclusiv jucătorilor recunoscuți de societate drept clienți ai acesteia. De altfel, faptul că aceste cheltuieli sunt, din punct de vedere al substanței lor economice, de natura cheltuielilor de protocol rezultă și din aceea că în anul 2014 societatea le-a tratat drept nedeductibile fiscal, iar în anii 2015-2016 le-a înregistrat în contul contabil 623.12 "Protocol clienți - inclusiv catering (săli proprii)".

Se mai reține că tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală cheltuielilor cu băuturile acordate gratuit jucătorilor a fost confirmat într-o speță similară de instanța de contencios administrativ (decizia civilă nr.2019 a Curții de Apel Constanța).

În consecință, având în vedere că argumentele și documentele aduse de societate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, contestația acesteia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de C lei.

*
* *

În ceea ce privește solicitarea de restituire a sumei de C lei achitată cu titlu de impozit pe profit conform OP nr. 151119/15.11.2019, se reține că aceasta poate fi adresată de ABC SRL organelor fiscale teritoriale în a căror administrare

fiscală se află societate și care gestionează evidența obligațiilor sale fiscale, nefiind în competența organelor de soluționare a contestației.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 21 alin. (1) și alin. (2) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 13 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, art. 1² și art. 10 alin. (3)-(4) din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, art. 18 alin. (4) din H.G. nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și art. 85 alin. (1), art. 126 alin. (1) lit. a) și alin. (2), art. 268 alin. (1)-(2), art. 269 alin. (2) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru impozitul pe profit în sumă de **C lei**.

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