



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



DECIZIA Nr. 200 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului X a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **S.C. X SRL**, cu sediul în X, județul X.

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. X** emisă de Activitatea de inspecție fiscală în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. X**, privind stabilirea ca obligație suplimentară de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei**, impozit pe veniturile din premii și din jocuri de noroc;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

De asemenea, societatea solicită suspendarea executării sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. X până la soluționarea contestației.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului X, constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art.206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, S.C. X SRL solicită, anularea Deciziei de impunere nr. X precum și exonerarea de la plata sumelor

stabilite ca obligații suplimentare către bugetul statului, în sumă totală de X lei, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei**, impozit pe veniturile din premii și din jocuri de noroc;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei

Societatea contestatoare arată că, organele de inspecție fiscală au majorat baza de calcul a impozitului pe profit cu suma de X lei, fără a arăta concret componența acesteia și temeiul de drept pe baza căruia își întemeiază constatarea.

De asemenea societatea consideră că, obligarea sa la plata acestor debite este netemeinică, întrucât, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de documentele justificative și evidențele contabile prezentate, adevăratele probe care pot sta la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit datorat

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei

Societatea contestatoare susține că, la stabilirea obligației suplimentare de plată, organele de inspecție nu au luat în considerare datele din evidența contabilă precum și documentele justificative (bonuri fiscale), care au stat la baza înregistrărilor din contabilitate pe baza cărora s-a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Totodată, societatea precizează faptul că, bunurile cuprinse în bonurile fiscale respective, au fost achiziționate pentru buna desfășurare a activității..

C. Cu privire la impozitul pe veniturile din premii și din jocuri de noroc în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei, societatea contestatoare susține următoarele:

În timpul efectuării controlului, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală actele contabile privind situația încasărilor lunare obținute din activitatea de exploatare a mașinilor electronice de câștiguri precum și balanțele de verificare întocmite în perioada X;

Prezentarea stării de fapt, de către organele de inspecție fiscală, potrivit căreia, **S.C. X SRL** nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a declarat, la organul fiscal competent, impozitul pe veniturile din premii și jocuri de noroc este nereală și nefundamentată din punct de vedere legal, întrucât:

- potrivit legislației privind jocurile de noroc, în vigoare, veniturile obținute din premii și din jocuri de noroc, nu sunt impozabile sub valoarea sumei de 600 lei;
- în perioada supusă controlului nu au fost identificate persoane care să câștige, la jocurile de noroc, sume peste plafonul minim de 600 lei, astfel că, nu se impunea să fie calculat un asemenea impozit;
- organele de inspecție au considerat că plătitorii de venituri din jocuri de noroc sunt obligați să organizeze evidența astfel încât să poată determina câștigul realizat de fiecare persoană fizică și să rețină impozitul aferent de la acesta, dar nu indică baza legală;
- fără nicio explicație și fără argumente juridice solide, organele de inspecție au considerat că, întreaga sumă de X lei, evidențiată în actele contabile ale societății, este supusă impozitului.

Față de cele prezentate mai sus, societatea solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și în consecință, exonerarea de la plata sumelor reținute în actele administrative contestate.

II. Prin Decizia de impunere nr. X, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, a fost stabilită obligație suplimentară de plată, către bugetul consolidat al statului, în sumă de X lei, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **X lei**, taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei**, impozit pe veniturile din premii și din jocuri de noroc;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada X, **S.C. X SRL** a desfășurat activități de natura jocurilor de tip cazinou, astfel:

- în anul X, au fost evidențiate în contabilitate, venituri din jocuri de noroc în sumă de X lei și cheltuieli, aferente acestor venituri, în sumă de X lei, societatea înregistrând o pierdere din această activitate de X lei;

- în trimestrul X, au fost evidențiate în contabilitate, venituri din jocuri de noroc în sumă de X lei și cheltuieli, aferente acestor venituri, în sumă de X lei, societatea înregistrând un profit din această activitate de X lei.

Prin raportul de inspecție contestat, organele de control au consemnat faptul că, în perioada menționată mai sus, **S.C. X SRL** nu a determinat, înregistrat și declarat la organul fiscal competent impozitul minim prevăzut la art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. X SRL** impozit pe profit aferent veniturilor de natura jocurilor de noroc, în sumă de **X lei** (**X lei**, pentru anul X și **X lei**, pentru trim.X).

Pentru neplata, în termen, a impozitului pe profit, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit, ca obligație de plată, în sarcina **S.C. X SRL**, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, reprezentând:

- **taxă pe valoarea adăugată, în sumă de X lei, dedusă nelegal** în perioada X, pe bază de bonuri fiscale, emise de case de marcat fiscale, pe motiv că acestea nu îndeplinesc calitatea de documente justificative;

- **taxă pe valoarea adăugată colectată neevidențiată, în sumă de X lei**, stabilită ca caferență între taxa pe valoarea adăugată extrasă din rapoarte ale memoriei fiscale ale caselor de marcat fiscale și taxa pe valoarea adăugată colectată evidențiată în contabilitate în perioada X.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar, au fost calculate **majorări de întârziere** în sumă de **X lei**.

C. Cu privire la impozitul pe veniturile din premii și din jocuri de noroc în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

Urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada X, **S.C. X SRL** a desfășurat activități de natura jocurilor de tip cazinou și a înregistrat în evidența contabilă *cheltuieli cu plăți jocuri*, reprezentând câștigurile realizate de persoanele fizice care au jucat aparatele de joc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- societatea nu a determinat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat organului fiscal competent, impozit pe veniturile din premii și jocuri de noroc;

- societatea nu are o evidență a câștigurilor realizate de fiecare jucător câștigător, pe fiecare zi calendaristică;

- registrul special de evidență a câștigurilor este completat pentru fiecare aparat de joc în parte, iar, încasările și plățile rezultate din această activitate, sunt evidențiate în mod global;

- societatea nu a prezentat documentele primare, în baza cărora a fost eliberat numerar din casieria societății în beneficiul jucătorilor câștigători, singurele documente primare întocmite pentru justificarea plăților făcute, fiind câte o dispoziție de plată pe fiecare lună, care la rubrica „*numele și prenumele*” poartă mențiunea „*persoane fizice*”, iar în rubrica „*scopul plății*” este completat „*plată câștiguri jocuri la persoane fizice luna....*”.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. X SRL** impozit pe veniturile din premii și jocuri de noroc în sumă totală de **X lei**, prin aplicarea cotei de 20% asupra câștigurilor nete înregistrate în perioada X în borderourile cu „Situția încasărilor lunare obținute din activitatea de exploatare mașinilor electronice de câștiguri”.

Pentru neplata în termen a impozitului pe veniturile din premii și jocuri de noroc, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

III. Având în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei

În fapt, urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada X, **S.C. X SRL** a evidențiat în contabilitate venituri din jocuri de noroc în sumă totală de X lei, astfel:

- în anul X, au fost înregistrată suma de X lei;
- în trimestrul X a fost înregistrată suma de X lei.

Prin raportul de inspecție contestat, organele de control au consemnat faptul că, în perioada menționată mai sus, **S.C. X SRL** nu a determinat, înregistrat și declarat la organul fiscal competent impozitul minim prevăzut la art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție au stabilit în sarcina **S.C. X SRL** impozit pe profit în sumă totală de **X lei (X lei** pentru anul X și **X lei** pentru trim. X), sumă rezultată din aplicarea cotei de impozit de 5% asupra veniturilor din jocuri de noroc evidențiate în contabilitate în perioada menționată mai sus..

În drept, art. 18 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

„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.

(2) Contribuabilii, cu excepția celor prevăzuți la alin. (1), la [art. 13](#) lit. c) - e), [art. 15](#) și [38](#), în cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale

corespunzătoare, prevăzute la alin. (3), sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.”

Aceste prevederi se coproborează cu prevederile pct. 11 din Normele metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora:

„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.”

În sensul prevederilor legale, citate mai sus, se reține faptul că, în cazul contribuabililor care desfășoară *activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive*, sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat asupra acestor venituri înregistrate, în situația în care impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% din veniturile respective.

După cum rezultă din raportul de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- **S.C. X SRL** are ca principal obiect de activitate „*Baruri și alte activități de servire a băuturilor*” corespunzătoare cod CAEN 5630;
- în perioada X, societatea contestatoare a înregistrat venituri, din activități de natura jocurilor de tip cazinou, în sumă totală de X lei, din care: în anul X suma de X lei în anul X și X lei în trimestrul X.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, respectiv bilanțelor de verificare încheiate la X și X, se rețin următoarele:

- în perioada X, **S.C. X SRL** a înregistrat atât venituri din comercializarea mărfurilor cât și venituri din exploatarea mașinilor electronice cu câștiguri în lei, astfel:

În anul X societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de X lei, din care:

- X lei, venituri din exploatarea mașinilor electronice cu câștiguri în lei;
- X lei, venituri din vânzarea mărfurilor;
- X lei, venituri din servicii prestate;
- X lei, venituri din dobânzi.

În trimestrul X societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă venituri totale în sumă de X lei, din care:

- X lei, venituri din exploatarea mașinilor electronice cu câștiguri în lei;
- X lei, venituri din vânzarea mărfurilor.

Întrucât, în perioada menționată mai sus, societatea comercială a înregistrat pierderi, aceasta a calculat impozit minim în sumă totală de X lei, din care: X lei pentru anul X și X lei pentru trimestrul X.

Impozitul minim a fost calculat de **S.C. X SRL** în conformitate cu prevederile art. 18 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilii, cu excepția celor prevăzuți la alin. (1), la [art. 13](#) lit. c) - e), [art. 15](#) și [38](#), în cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare, prevăzute la alin. (3), sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.”

Întrucât, prin raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală nu au precizat dacă, în perioada X, veniturile înregistrate în evidența contabilă a **S.C. X SRL** au fost obținute din activități de natura *barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive*, Direcția generală a finanțelor publice nu se poate pronunța asupra legalității măsurii privind obligarea societății la plata unui impozit de 5% aplicat doar asupra veniturilor înregistrate, din exploatarea mașinilor electronice cu câștiguri în lei.

În aceste condiții, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

De asemenea, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, prevede următoarele:

“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform [art. 186](#) alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua decît de către o altă echipă de inspecție fiscală decît cea care a încheiat actul contestat.”

Pe cale de consecință, se impune **desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. X** și a capitolului din raportul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe profit în sumă de **X lei** și majorările de întârziere aferente de **X lei**, pe baza caruia a fost emisă decizia de impunere contestată, urmînd a se reface controlul, și a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege.

În conformitate cu prevederile pct. 12.7 și 12.8 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decît cele din actul desființat, acesta putînd fi contestat potrivit legii.”

B. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă totală de X lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit, ca obligație de plată, în sarcina **S.C. X SRL**, taxă pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată, în sumă de **X lei**, dedusă nelegal;
- taxă pe valoarea adăugată colectată neevidențiată, în sumă de **X lei**.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, în sumă de X lei, dedusă nelegal

În fapt, din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada X, societatea comercială a dedus, taxă pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri (articole de uz casnic, materiale de curățenie, alimente) pe bază de bonuri, emise de case de marcat fiscale.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pe motiv că bonurile emise de case de marcat fiscale nu îndeplinesc calitatea de documente justificative.

În drept, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**, se prevede:

“ Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la **art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;**

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la **art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;**

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform [art. 153](#), precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la [art. 153](#) sau [153¹](#), al cumpărătorului, în cazul aplicării [art. 126](#) alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din [Directiva 112](#) ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu

sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care au fost livrate sau urmează să fie livrate, este deductibilă doar în situația în care bunurile și/sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată efectuându-se cu factură fiscală, care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție în aplicarea dispozițiilor art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează că, **“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”**

Față de cele reținute mai sus, se concluzionează faptul că, organele de inspecție fiscală au procedat, în mod legal, la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, astfel că se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la taxă pe valoarea adăugată colectată neevidențiată, în sumă de X lei

În fapt, din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada X, nu există concordanță între taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată în evidența contabilă (balanțe de verificare și jurnale de vânzări) și taxa pe valoarea adăugată colectată reflectată în documentele primare (facturi de vânzare, rapoarte ale memoriei fiscale ale caselor de marcat fiscale).

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, taxa pe valoarea adăugată colectată, înregistrată în evidența contabilă este mai mică decât taxa reflectată în documentele primare, cu suma de **X lei** (X lei în anul X + X lei în anul X).

În drept, art. 4 alin.(3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, precizează:

„(3) Raportul fiscal de închidere zilnică este documentul care conține: denumirea și codul fiscal ale operatorului economic emitent; adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal; logotipul și seria fiscală ale aparatului; numărul de ordine numerotat progresiv; data și ora emiterii; numărul bonurilor emise în ziua respectivă; valoarea totală a operațiunilor efectuate și totalul taxei pe valoarea adăugată, cu precizarea nivelului cotei, valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, precum și valoarea taxelor care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

(4) Registrul special prevăzut la [art. 1](#) alin. (4) și raportul fiscal de închidere zilnică sunt documente avute în vedere de către organele fiscale cu ocazia verificării veniturilor care stau la baza determinării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat. Registrul special prevăzut la [art. 1](#) alin. (4) se arhivează și se păstrează pe o perioadă de 10 ani, iar raportul fiscal de închidere zilnică, pe o perioadă de 5 ani.”

Potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 128](#) - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că raportul fiscal de închidere zilnică este documentul care conține toate bonurile emise în ziua respectivă, cu valoarea totală a operațiunilor efectuate inclusiv valoarea taxei pe valoarea adăugată, document care stă la baza determinării impozitelor și taxelor de către organele de inspecție fiscală în urma verificării veniturilor înregistrate în aceste rapoarte.

Astfel, se reține că, taxa pe valoarea adăugată se datorează pentru orice livrare efectuată cu plată de către o persoană impozabilă.

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, **S.C. X SRL** avea obligația să înregistreze în evidența contabilă toate veniturile obținute, în vederea stabilirii bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între înregistrările efectuate în evidența contabilă a societății și rapoartele memoriei fiscale de închidere zilnică ale aparatelor de marcat electronice fiscale, rezultând venituri neînregistrate în evidența contabilă în sumă de X lei.

Luând în considerare cele prezentate mai sus, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă toate veniturile obținute din vânzările cu amanuntul a marfurilor prin case de marcat, se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat, în mod legal, la reîntregirea veniturilor obținute de societate și implicit la stabilirea, ca obligație suplimentară, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, fapt pentru care contestația va fi **respinsă ca neintemeiată**, pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, se reține că, în urma soluționării contestației, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, în sumă de X lei, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente acestui debit, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium urmează principalul*.

C. Cu privire la impozitul pe veniturile din jocuri de noroc în sumă de X lei și majorările de întârziere aferente în sumă de X lei

În fapt, urmare efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că:

- în perioada X, **S.C. X SRL** a desfășurat activități de natura jocurilor de noroc și a înregistrat în evidența contabilă *cheltuieli cu plăți jocuri*, reprezentând câștigurile realizate de persoanele fizice care au jucat aparatele de joc;

- societatea nu a determinat, nu a înregistrat în contabilitate și nu a declarat organului fiscal competent, impozit pe veniturile din premii și jocuri de noroc;

- societatea nu are o evidență a câștigurilor realizate de fiecare jucător câștigător, pe fiecare zi calendaristică;

- societatea nu a prezentat documentele primare, în baza cărora a fost eliberat numerar din casieria societății în beneficiul jucătorilor câștigători, singurele documente primare întocmite pentru justificarea plăților făcute, fiind câte o dispoziție de plată pe fiecare lună, care la rubrica „numele și prenumele” poartă mențiunea „persoane fizice”, iar în rubrica „scopul plății” este completat „*plată câștiguri jocuri la persoane fizice luna...*”.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. X SRL** impozit pe veniturile din premii și jocuri de noroc în sumă totală de **X lei**, prin aplicarea cotei de 20% asupra câștigurilor nete înregistrate în perioada X în borderourile cu „Situația încasărilor lunare obținute din activitatea de exploatare mașinilor electronice de câștiguri”.

În drept, art. 75 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare prevede următoarele:

„Veniturile din jocuri de noroc cuprind câștigurile realizate ca urmare a participării la jocuri de noroc, inclusiv cele de tip jack-pot definite conform normelor metodologice, altele decât cele realizate la jocuri de tip cazino și mașini electronice cu câștiguri.”

De asemenea, potrivit art. 76 și 77 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, se precizează următoarele:

„ART. 76

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

ART. 77

Reținerea impozitului aferent veniturilor din premii și din jocuri de noroc

(1) Venitul sub formă de premii dintr-un singur concurs se impune, prin reținerea la sursă, cu o cotă de 16% aplicată asupra venitului net.

(2) Veniturile din jocuri de noroc se impun, prin reținerea la sursă, cu o cotă de 20% aplicată asupra venitului net care nu depășește cuantumul de 10.000 lei și cu o cotă de 25% aplicată asupra venitului net care depășește cuantumul de 10.000 lei.

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

(4) Nu sunt impozabile veniturile obținute din premii și din jocuri de noroc, în bani și/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilite în sumă de 600 lei pentru fiecare concurs sau joc de noroc, realizate de la același organizator sau plătitor într-o singură zi.

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

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

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 151 și 151¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, potrivit cărora :

„151. Plătitorii de venituri din jocuri de noroc sunt obligați să organizeze evidența astfel încât să poată determina câștigul realizat de fiecare persoană fizică și să rețină impozitul datorat aferent acestuia.

151¹. Începând cu data de 1 mai 2005 inclusiv, veniturile din jocuri de noroc se impun, prin reținere la sursă, aplicându-se cotele de impozit de mai jos asupra venitului net calculat ca diferență între venitul brut și suma neimpozabilă de 6 milioane lei, astfel:

- cu o cotă de 20% aplicată asupra venitului net care este mai mic sau egal cu 100 milioane lei; și

- cu o cotă de 25% aplicată asupra venitului net care depășește cuantumul de 100 milioane lei.”

În sensul prevederilor legale, citate mai sus, se reține faptul că, pentru determinarea câștigului realizat de fiecare persoană fizică în parte, plătitorii de venituri din jocuri de noroc sunt obligați să organizeze evidența și să rețină impozitul datorat de la acestea.

Întrucât, societatea nu are o evidență a câștigurilor realizate de fiecare jucător câștigător, pe fiecare zi calendaristică și nu a prezentat documentele primare, în baza cărora a fost eliberat numerar din casieria societății în beneficiul jucătorilor câștigători, se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat, în mod legal, la stabilirea în sarcina **S.C. X**

SRL, a impozitului pe veniturile din jocuri de noroc în sumă de **X lei**, calculat prin aplicarea cotei de 20% asupra câștigurilor nete înregistrate în perioada X, fapt pentru care contestația va fi **respinsă ca neintemeiată**, pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile din jocuri de noroc, în sumă de X lei, se reține că, în urma soluționării contestației, în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe veniturile din jocuri de noroc, în sumă de **X lei**, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente acestui debit, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accesoriul urmează principalul*.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. X emisă de Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **X lei**, reprezentând:

- **X lei**, impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, urmând a se emite un nou act administrativ fiscal, în condițiile prevăzute de lege și în conformitate cu cele reținute anterior.

2. Respingerea, ca neintemeiată, a contestației formulate de S.C. X SRL pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei**, taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **X lei**, impozit pe veniturile din premii și din jocuri de noroc;
- **X lei**, majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

