



ROMANIA - Ministerul Economiei si Finantelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr.67/2008

DECIZIA NR. 68 /23.07.2008

privind soluționarea contestației formulate de S.C. H. P. S.R.L
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița- Năsăud sub nr.10740/10.06.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița în legătură cu contestația formulată de S.C. H. P. S.R.L.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.272/22.04.2008 (filele 22-24) privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe profit (**S1 lei**) și majorări de întârziere aferente (**S2 lei**).

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat- și, pe cale de consecință, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să soluționeze cauza.

Întrucât în dosarul contestației lipsește sesizarea Gărzii Financiare -Sectia Bistrița către D.I.I.C.O.T – Biroul teritorial Bistrița, cu adresa nr.10740/12.06.2008 (fila 37) s-a solicitat transmiterea acesteia. Cu adresa înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.11432/18.06.2008 Garda Financiară – Secția Bistrița ne comunică documentul solicitat (filele 38-41).Cu adresa nr.10740/26.06.2008 (fila 42) s-a solicitat petentei motivarea în drept a contestației și transmiterea unor documente necesare în soluționarea cauzei, cele comunicate fiind anexate la dosar (filele 44-62).

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele:

I.Prin Decizia de impunere nr.272/22.04.2008 (filele 22-24), emisă de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, - Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița, s-a stabilit suplimentar în sarcina S.C.H.P.S.R.L. impozit pe profit în

sumă de S3 lei, precum și majorări de întârziere aferente în cuantum de S4 lei, din care petenta contestă S1 lei reprezentând impozit pe profit și S2 lei majorări de întârziere aferente.

Argumentele organelor de inspecție precum și modalitatea de calcul care a stat la baza aplicării acestor măsuri, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.826 încheiat în data de 21.04.2008 (filele 9-20), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală solicitată prin adresa nr.500241/18.01.2008 de către Garda Financiară - Secția Bistrița, ocazie cu care se transmite și Procesul verbal de constatare nr.500143/14.01.2008 (filele 28-30) din care rezultă un prejudiciu estimat de S5 lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor aferent perioadei 01.01.2006 - 31.03.2007. În cuprinsul procesului verbal de constatare se face precizarea că verificarea în cauză s-a făcut urmare a solicitărilor din adresa nr.103/D/P/17.10.2007 a D.I.I.C.O.T –Biroul teritorial Bistrița, privind înregistrarea de către petentă în evidența contabilă a veniturilor rezultate din activitatea de exploatare a jocurilor de noroc. Pe baza documentelor ridicate de această instituție și a celor puse la dispoziție de administratorul societății, organele Gărzii Financiare –Secția Bistrița, stabilesc că în perioada 31.01.2007-28.02.2007, respectiv 28.02.2007-31.03.2007 societatea a încasat din exploatarea jocurilor de noroc suma totală de S6 lei din care cota care îi revine este de S7 lei, înregistrând în evidența contabilă sumă de S8 lei reprezentând 18% din venituri. În condițiile în care pentru această perioadă societatea a înregistrat venituri din activitatea de exploatare a jocurilor de noroc în procent de 18%, se estimează (în opinia organelor de control) că pentru toată perioada, respectiv 01.01.2006-31.03.2007, veniturile înregistrate în evidența contabilă sunt de 18%, rezultând astfel că în perioada 01.01.2006-31.12.2006 petenta nu a înregistrat venituri de S9 lei, în luna ianuarie 2007 venituri de S10 lei și pentru perioada 31.01.2007-31.03.2007 venituri de S11 lei, totalul sumei reprezentând venituri neînregistrate fiind de S12 lei.

La Cap.III.3 din Raportul de inspecție fiscală (filele 16-17) organele de inspecție constată ca societatea nu a depus pentru perioada verificată declarația privind impozitul pe profit, societatea optând pentru impunerea veniturilor microintreprinderilor. Întrucât petenta a desfășurat activitate în domeniul jocurilor de noroc în baza contractului de asociere în participațiune încheiat cu S.C. P.M. S.R.L., se apreciază ca datora impozit pe profit începând cu anul 2004.

În urma verificării documentelor contabile puse la dispoziția organului de inspecție de către petentă, s-a constatat că sumele reprezentând venituri din jocuri de noroc calculate prin estimare de către Garda Financiară -Secția Bistrița, se regăsesc înregistrate în evidența contabilă a societății, însă acestea nu au fost impozitate în conformitate cu prevederile legale.Astfel, potrivit art.104 alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție apreciază că petenta avea obligația calculării și declarării impozitului pe profit aferent activității desfășurate începând cu anul 2004, cu cota de 25 % pentru anul 2004, respectiv 16% începând cu anul 2005, asupra profitului impozabil calculat în conformitate cu art.19 alin.(1) din aceeași lege.Din impozitul calculat s-au scăzut sumele reprezentând impozit pe venitul

microintreprinderilor calculat și plătit de societate,(Anexa 4- fila 6), iar pentru impozitul pe profit rămas de plată au fost calculate majorări de întârziere (Anexa 5 –fila 5) potrivit art.119-120 din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările ulterioare.

De precizat faptul că în urma controlului efectuat de către organele de control ale Gărzii Financiare - Secția Bistrița, prin adresa nr.500240BN/18.01.2008 (filele 38-39) a fost înaintat un exemplar din Procesul verbal de constatare nr.500143/14.01.2008 către D.I.I.C.O.T.-Biroul Bistrița, urmând ca la încheierea cercetărilor privind posibilele infracțiuni de evaziune fiscală, să se comunice stadiul și soluția pronunțată în cauză, conform dispozițiilor art.228 alin.(6), art.246 alin.(1) și art.249 alin.(2) din Codul penal.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr.272/22.04.2008 petenta depune contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița sub nr.14343/04.06.2008 (fila 32) și la registratura generală a D.G.F.P Bistrița - Năsăud sub nr.10740/10.06.2008 (fila 36).În cuprinsul cererii petenta contestă o parte din impozitul pe profit stabilit suplimentar, respectiv suma de S1 lei și majorările de întârziere aferente în cuantum de S2 lei, arătând că organul de control a stabilit această obligație fiscală prin majorarea bazei impozabile cu suma de S13 lei, reprezentând venituri neînregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2006-31.03.2007. Contestatoarea susține că veniturile în sumă de S13 lei au fost stabilite de Garda Financiară -Secția Bistrița prin metoda extrapolării, prin care nu se poate stabili o obligație față de buget, întrucât o asemenea metodă ar trebui să fie exactă și nu presupusă. Așa fiind, nu pot fi însușite presupunerile organelor fiscale, iar sumele stabilite ca venituri estimate, arată petenta, nu au fost înregistrate de societate.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră nelegală și netemeinică majorarea bazei impozabile cu venituri în sumă de S13 lei și solicită admiterea contestației în cuantumul arătat mai sus, în temeiul prevederilor art.205 și art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

III. Având în vedere motivele invocate de petentă, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în speță se rețin următoarele :

Conform Raportului de inspecție fiscală nr.826/24.04.2008 – încheiat la 21.04.2008 (filele 9-20) ce a stat la baza Deciziei de impunere nr.272/22.04.2008 rezultă că petenta nu a respectat dispozițiile art.104 alin.(5) lit.c) din Codul Fiscal, potrivit cărora nu pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive și cazinourilor.Pentru aceste motive organele de inspecție fiscală, constatând că societatea are ca obiect de activitate secundar desfășurarea de activități în domeniul jocurilor de noroc și că, potrivit evidenței contabile, înregistrează venituri din activitatea desfășurată în baza contractului de asociere în participațiune nr.4/01.02.2004 cu S.C. P.M. S.R.L. (filele 44-46), au recalculat obligațiile fiscale ale petentei aferente anilor fiscali 2004-2007, stabilind în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar și accesorii aferente și trecând practic contribuabilul din sfera plătitorilor de impozit pe veniturile microintreprinderilor în cea a plătitorilor de impozit pe profit.

Este adevărat că , potrivit art.104 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal nu pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniile jocurilor de noroc însă, din datele și documentele existente la dosar, inclusiv contractul de asociere nr.4/01.02.2004, coroborate cu normele legale ce reglementează condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc, se desprinde cu claritate că petenta nu desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc, respectiv nu este organizator de asemenea jocuri.

Astfel, conform art.2 din H.G. nr.251/1999 “ Organizarea oricărui joc de noroc implică, în general, existența următoarelor elemente : joc, miză, mijloace, **organizator** și participant “.

Potrivit art.3 din același act normativ “ Prin **organizator** de jocuri de noroc se înțelege orice persoană juridică înregistrată legal în România și autorizată să exploateze jocuri de noroc potrivit prevederilor prezentei hotărâri “.

De asemenea, exploatarea jocurilor de noroc se poate face numai în baza autorizației emise de Ministerul Finanțelor, respectiv licența pentru exploatarea jocurilor de noroc (art.5 din H.G nr.251/1999).

Având în vedere cele de mai sus arătate și ținând seama că în cazul analizat toate licențele pentru exploatarea aparatelor de joc de noroc sunt eliberate pe numele S.C.P.M. S.R .L. (a se vedea filele 54-61) este limpede că, în conformitate cu normele legale , această societate este cea care a organizat și exploatat jocurile de noroc și nu S.C. H.P. S.R.L. cum greșit au reținut organele de inspecție.Aceasta rezultă la fel de limpede și din contractul de asociere în participațiune nr.4/01.02.2004 (filele 44-46) unde, atât la punctul II “ Obiectul contractului “ cât și la punctul V “ Obligațiile S.C. H. P. S.R.L. “, în ceea ce o privește pe petentă, sunt stipulate doar responsabilități privind punerea la dispoziție a spațiului(ca aport la asociere), asigurarea unui program zilnic de acces la jocuri de minimum 10 ore, asigurarea alimentării corecte cu energie electrică, drept pentru care primește un procent de “ 45 % din profit ”.Din conținutul aceluiași contract reiese că S.C. P.M. S.R.L. este proprietar al jocurilor de noroc și răspunde în fața legii pentru desfășurarea corectă a activității conform legislației în vigoare, aspecte care presupun printre altele și obținerea licențelor necesare exploatării jocurilor precum și asigurarea personalului operator și a documentelor legal prevăzute pentru evidența încasărilor zilnice și lunare.

În aceeași ordine de idei, potrivit dispozițiilor art.15 alin.(3) din H.G. nr.251/1999 “ *În cazul unor contracte de asociere în participațiune, încheiate de către utilizatorii de aparatură specifică jocurilor de noroc cu deținători de spațiu, organizatori de jocuri de noroc sunt considerate persoanele juridice care exercită cu forme legale dreptul de proprietate sau de folosință asupra aparaturii respective. Întreaga responsabilitate în fața legii privind corecta desfășurare a activității de exploatare a aparaturii și a sălii de joc revine deținătorilor cu orice titlu ai acestei aparaturi, care au fost autorizați în condițiile prezentei hotărâri “.*

Cu alte cuvinte, chiar în situația încheierii unor contracte de asociere în participațiune, cum este și în cazul analizat, organizatorii de jocuri de noroc sunt acele

persoane care dețin în proprietate aparatele respective licențiate nominal cu identificarea organizatorului și nu proprietarii spațiilor. În acest context, responsabili în fața legii pentru corecta desfășurare a activității sunt persoanele autorizate să desfășoare asemenea activități ori, în speța de față, proprietar al aparatelor și deținător al licențelor de exploatare este S.C. P.M. S.R.L. și nu S.C. H.P.S.R.L.

De altfel, din întreaga economie a reglementărilor legale speciale, regăsite în H.G. nr.251/1999, rezultă neîndoios faptul că organizarea și exploatarea jocurilor de noroc poate fi exercitată exclusiv de persoane juridice înregistrate legal în România, autorizate în acest scop.

Pentru cele arătate mai sus apreciem că eronat activitatea S.C. H.P. S.R.L. a fost considerată ca fiind în domeniul jocurilor de noroc și că în mod nejustificat contribuabilul anterior menționat a fost scos din sfera plătitorilor de impozit pe veniturile micorîntreprinderii și trecut în cea a plătitorilor de impozit pe profit, iar obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina petentei, ca și consecințe ce au decurs urmare acestui fapt, sunt nedatorate fiind nelegale și netemeinice.

Simplul fapt că organul constatator menționează în Raportul de inspecție fiscală că petenta a desfășurat activitate în domeniul jocurilor de noroc făcând trimitere la codul CAEN 9271 “ Jocuri de noroc ” nu sunt de natură a conduce la catalogarea activității desfășurate de acest contribuabil în acest domeniu. Reținem că din cuprinsul Actului constitutiv, (filele 47-50) actualizat până la data de 10 iulie 2008, nu rezultă că societatea petentă ar fi autorizată pentru activitatea cuprinsă la codul CAEN 9271.

De altfel, și responsabilitățile privind evidența contabilă și operativă în domeniul jocurilor de noroc prevăzute de dispozițiile legale sunt edificatoare. Conform art.20 din H.G. nr.251/1999 “ **Organizatorii de jocuri de noroc sunt obligați să țină evidența contabilă separat, până la nivel de bilanță, pentru activitățile de jocuri de noroc, inclusiv partea aferentă asociaților, în cazul contractelor de asociere în participațiune :** ”.

În altă ordine de idei, însă tot în sprijinul celor anterior arătate, se impune a fi menționat și că activitatea S.C. H.P.S.R.L. a fost verificată de către Garda Financiară- Secția Bistrița, ocazie cu care s-a încheiat procesul verbal de constatare nr.500143/14.01.2008 (filele 28-30), act de constatare care a stat la baza încheierii raportului de inspecție fiscală nr.826/24.04.2008. Cu privire la acest control este de precizat faptul că deși prin procesul verbal amintit sunt stabilite estimativ venituri care se presupune că nu ar fi fost înregistrate în contabilitatea firmei, organele operative nu rețin că S.C. H.P. S.R.L. ar fi trebuit să treacă la o altă formă de impozitare cum ar fi cea pe profit.

În baza argumentelor legale precum și a raționamentelor anterior arătate se desprinde concluzia finală că atât baza de impozitare cât și categoria de impozit stabilite de către organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere atacată sunt eronate, iar obligațiile fiscale suplimentare și cele accesorii calculate în sarcina S.C. H.P. S.R.L. , incorecte.

Ținând seama de cele de mai sus se impune desființarea deciziei de impunere atacate, urmând ca în cauză să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii.

Pentru aceste motive, în temeiul art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, se,

DECIDE :

Desființarea totală a Deciziei de impunere nr.272/22.04.2008 încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița urmând ca în cauză să se încheie, în termen legal, un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,
S.S.

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880