

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

**DECIZIA NR396/2004**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Directia de inspectie fiscala inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in data de 08.12.2004 cu privire la contestatia formulata de SC **X SRL**.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere din data de 24.09.2004 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 24.09.2004 de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili.

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174, art.175 si art.178 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este competenta sa solutioneze contestatia societatii.

**I. Prin contestatia formulata societatea** solicita anularea partiala a deciziei de impunere din data de 24.09.2004 cu privire la obligatiile fiscale suplimentare calculate asupra rezultatelor negative(pierderi) din activitatea de cazino motivand urmatoarele :

Legea nr.414/2002, art. 6 precum si Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobata prin HG nr.859/16.08.2002 nu precizează in mod expres cum se determina veniturile din activitatea de tip cazino, care prezintă particularități fata

de restul activităților nominalizate în cuprinsul art. 6 (baruri de noapte, cluburi de noapte, discoteci) al căror venit reprezintă suma încasărilor.

Contestatoarea susține ca activitatea de tip cazino se deosebește de celelalte activități enumerate prin faptul că venitul brut reprezintă diferența dintre suma rezultatelor zilnice pozitive și suma rezultatelor negative.

Deși art. 51 din HG nr. 251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc prevede că "Administrația cazinoului are obligația să organizeze și să conducă contabilitatea conform prevederilor legislației române în materie" atît în Legea nr.82/1991 a contabilității, în HG nr.704/1993 cit și în alte reglementări contabile și de audit ulterioare nu s-a făcut nici o referire în legătura cu evidența contabilă a activității de cazino.

Societatea consideră că organele fiscale au interpretat eronat conținutul datelor cuprinse în coloanele formularului din anexa 9 la HG nr. 251/1999 respectiv că rezultatele pozitive din col. 2/3 reprezintă venitul cazinoului iar rezultatele negative din col. 4/5 reprezintă cheltuielile ale cazinoului. În realitate, venitul cazinoului se regăsește în col. 6/7 "Total încasări" din anexa nr. 9, susține aceasta .

De asemenea, contestatoarea susține că cheltuielile reale aferente veniturilor din activitatea de tip cazino reprezintă costurile efectuate în scopul obținerii de venit și se concretizează în cheltuieli cu: salariile, contribuțiile sociale, impozite și taxe, amortizări, chirii, servicii și lucrări executate de terți, pentru întreținerea spațiilor, management, cheltuieli cu atragerea jucătorilor, reclama și publicitate, etc.

Astfel societatea apreciază că a procedat corect calculînd impozitul pe venit prin aplicarea cotei de 5% asupra rezultatului stabilit în Registrul fiscal, preluat din anexa 9, col.6/7 "TOTAL ÎNCASĂRI".

Contestatoarea arată că în practica internațională, metodologia de calcul definește "venitul brut din jocurile de noroc de tip cazino" ca fiind diferența dintre câștigul și pierderile din jocuri de noroc, înainte de deducerea costurilor și a cheltuielilor aferente activității de unde rezultă că pierderile din joc nu constituie cheltuieli. Ca urmare, în evidența contabilă se utilizează un singur cont în care se înregistrează atît rezultatele pozitive (venit) cit și pierderile din zilele cu rezultate negative, soldul contului reprezentînd rezultatul final (venitul) organizatorului de joc.

Noțiunea de "plați premii" înscrisă în col. 4/5 din anexa 9 la HG nr.251/1999 este eronată, susține societatea, acestea reprezentînd în realitate rezultate negative, existente la momentul închiderii meselor de joc în condițiile în care jocul continua în cadrul

programului (24 de ore din 24), in practica internaționala noțiune de plata premii neexistand.

Contestatoarea mai arata ca prin codul fiscal cu aplicare de la 1 ianuarie 2004, aceasta categorie a fost eliminata si la noi pentru activitatea de cazino, ca o recunoaștere a faptului ca aceste sume nu reprezintă o cheltuiala a societății ci o corectare a rezultatului activității de joc. In aceste condiții se mențin contradicții intre prevederile codului fiscal si anexa 9 la HG nr.251/1999. Interpretarea organului de control ca "plata premiilor" reprezintă cheltuieli ale cazinoului a condus la majorarea nejustificata a bazei de impozitare si in mod corespunzător a impozitului pe venitul din activitatea de cazino.

"Este impotriva rațiunii ca in calculul venitului societății sa nu se ia in considerare si rezultatele negative din anumite zile pentru determinarea venitului real care constituie baza de impozitare", sustine contestatoarea si considera ca lipsa unei metodologii contabile specifice activității de cazino aliniata la practica internaționala, a condus la interpretări confuze ale diverselor organe de control cu efecte negative asupra situației financiare a societăților organizatoare, acestea fiind obligate sa respecte dispoziții date in dezacord cu specificul activității ceea ce a determinat denaturarea anumitor indicatori ca cifra de afaceri, impozitul pe venitul societății, taxa de timbru pe jocurile de noroc, etc.

**II. Prin** Decizia de impunere din data de 24.09.2004 s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in baza raportul de inspectie fiscala din data de 24.09.2004, incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale de administrare a marilor contribuabili prin care s-au constatat urmatoarele:

**Cu privire la impozitul pe profit.**

**Pe semestrul II anul 2002:**

Organele de control au constatat ca impozitul rezultat din aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor din activitatea specifica, luate in considerare de societate, este vizibil mai mare decat impozitul pe profit in cota de 25% calculat de societate.

Având in vedere prevederile art. 6 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu prevederile Anexei nr. 9 la HG nr. 251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare si exploatare a jocurilor de noroc, cu modificările si completările ulterioare, si coroborate cu prevederile Anexei nr. 2 la OG nr. 36/2000 pentru modificarea si completarea OUG nr.69/1998, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a diminuat in mod eronat baza impozabila reprezentând

**venituri din activitatea de cazino** avuta in vedere la determinarea obligației de plata reprezentând **impozit pe profit**, scăzând din veniturile din exploatare înregistrate in contul 708, sumele reprezentând cheltuieli cu restituirile către jucători (rezultate negative ale zilelor de joc) înregistrate in contul 6588.

Organele de control au modificat baza impozabila luata in considerare de societate la calculul impozitului pe profit in cota de 5% asupra veniturilor din activitatea de cazino in sensul diminuării totalului sumelor reprezentând "alte venituri din activitatea de cazino" de la valoarea de **M lei (conform societate)** la valoarea de **N Lei**.

Organele de inspecție fiscala au majorat baza impozabila (reprezentând venituri din activitatea de cazino) asupra căreia se aplica cota de 5% pentru determinarea obligației de plata reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului II 2002, suma rezultata urmare recalculării fiind mai mare decat cea stabilita de societate . Impozitul pe profit rezultat in urma calculelor efectuate de organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei de 5% asupra bazei impozabile stabilita suplimentar fiind mai mare decat cel stabilit de societate .

#### **Pe anul 2003:**

Organele de inspecție fiscala au stabilit ca **societatea a** diminuat in mod eronat baza impozabila reprezentând **venituri din activitatea de** cazino avuta in vedere la determinarea obligației de plata reprezentând **impozit pe** profit, scăzând din veniturile din exploatare inregistrate in contul 708 (diminuate cu sumele cuvenite asociatului Uniunea Scriitorilor din România) sumele reprezentând cheltuieli cu restituirile către jucători (rezultate negative al zilelor de joc-pierderi) inregistrate in contul 6588, incalcand prevederile art. 6 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificările si completările ulterioare.

Organele de control au modificat baza impozabila luata in considerare de societate la calculul impozitului pe profit in cota de 5% asupra veniturilor din activitatea de cazino, in sensul diminuării totalului sumelor reprezentând "alte venituri din activitatea de cazino" de la valoarea conform societate la o valoare mult mai mica (componenta: cont 7581.01 "plusuri de casa casino lei" , cont 7581.011 "plus casa sold lei" , cont 7581.02 "plusuri de casa casino USD , cont 7581.021 "plus casa sold lei"- ). Diferența provine din faptul ca totalul sumelor reprezentând "alte venituri din activitatea de cazino impozabile cu cota de 5%" conține si sumele reprezentând venituri din vânzarea activelor si altor operațiuni de capital, venituri din dobânzile bancare, venituri din creanțe immobilizate, venituri din diferente de curs valutar, care nu au

fost considerate de echipa de inspecție fiscală ca fiind specifice și rezultând direct din activitatea de joc de noroc.

În consecință, organele de inspecție fiscală au recalculat obligația de plată în contul impozitului pe profit aferent anului 2003 stabilind un impozit pe profit mai mare decât cel stabilit de societate, rezultând astfel o obligație de plată suplimentară reprezentând impozit pe profit aferent anului 2002 și 2003 .

Aferent impozitului pe profit stabilit suplimentar organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere .

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele aduse în susținerea cauzei de contestație, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative în vigoare aplicabile în speță, se rețin următoarele :

Perioada verificată: semestrul II 2002-2003.

**Cu privire la impozitul pe profit, dobânzi aferente și penalități de întârziere aferente, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la modul de stabilire a bazei impozabile privind calculul impozitului pe profit aferent activității de tip cazino, respectiv dacă în vederea stabilirii impozitului pe profit aferent perioadei impozabile veniturile încasate din această activitate asupra cărora se aplică cota de 5% prevăzută de art.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, trebuie diminuate cu restituirile către jucători, în condițiile în care legislația în vigoare califică aceste restituiri către jucători drept cheltuieli de exploatare aferente activității respective.**

**În fapt**, în stabilirea impozitului pe profit datorat pe anii 2002 și 2003 societatea a procedat la compararea impozitului pe profit rezultat prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil, aferent activității de cazino desfășurate, cu impozitul rezultat din aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor din această activitate specifică.

Intrucât atât pe anul 2002 cât și pe anul 2003 impozitul pe profit în cota de 25% aplicat asupra diferenței între veniturile și cheltuielile deductibile din activitatea de cazino a fost net inferior impozitului calculat prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor din această activitate, contestația a înregistrat în evidența contabilă și a virat la bugetul de stat impozitul pe profit în quantum superior, stabilit după metoda din urmă, specifică acestui tip de activitate.

**Dar**, baza impozabilă asupra căreia societatea a aplicat cota de 5% în vederea determinării obligației de plată reprezentând

impozit pe profit pe anul 2002 si pe anul 2003, sume inregistrate in contul 708 "Venituri din activitati diverse, a fost diminuata cu sumele reprezentand cheltuieli cu restituirile catre jucatori, rezultatele negative ale zilelor de joc, sume evidentiatare in contul 658 "Alte cheltuieli de exploatare".

Contestatoarea a procedat astfel considerand ca aceste plati catre jucatori nu constituie elemente reale de cheltuieli ale cazinoului si ca in mod fortuit cazinoul este obligat sa inregistreze sumele acordate jucatorilor in conturile de cheltuieli, din lipsa unei legislatii adecvate acestei activitati.

**In drept,** potrivit art.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, *"În cazul contribuabililor care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, a cluburilor de noapte, a discotecilor și a cazinourilor, impozitul pe profit datorat potrivit prezentei legi, aferent acestor activități, nu poate fi mai mic de 5% din veniturile realizate din aceste activități. În situația în care impozitul pe profit este mai mic de 5% din veniturile acestor activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% aplicat asupra acestor venituri realizate.*

Se retine ca baza de impozitare la care se aplica procentul de 5% prevazut de art.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, o reprezinta rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de jocuri de noroc, fara a fi diminuata cu sumele reprezentand "Cheltuieli cu premiile" sau rezultatul negativ al zilei de joc, asa cum a considerat societatea. Orice diminuare a rulajului contului de venituri din activitatea de jocuri de noroc cu sume reprezentand cheltuieli de orice natura are ca rezultat, potrivit legislatiei fiscale determinarea unui profit, acest lucru fiind in contradictoriu cu intentia legiuitorului de a aplica cota de 5% asupra veniturilor realizate si nu asupra unui profit astfel determinat.

Sustine contestatoarei potrivit careia activitatea de tip cazino prezinta particularitati fata de restul activitatilor nominalizate in cuprinsul art.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit - baruri de noapte, cluburi de noapte, discoteci - al caror venituri reprezinta suma incasarilor, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei pe considerentul ca daca legiuitorul ar fi dorit un alt mod de stabilire a veniturilor din aceasta activitate sau o altfel de impozitare ar fi precizat expres acest lucru prin lege sau actele normative de aplicare a legii, or acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu poate distinge. .

Astfel, se retin ca intemeiate si in conformitate cu prevederile legale in vigoare masurile organelor de control de a intregii

baza impozabila la care se aplica procentul de 5% pentru stabilirea impozitului pe profit aferent activitatii din domeniul jocurilor de noroc de tip casino, cu sumele platite jucatorilor reprezentand premii acordate acestora, sume inregistrate in contabilitate in contul **658 "Alte cheltuieli de exploatare"** .

Contrar celor sustinute de societate sumele platite jucatorilor sunt bine incadrate si definite de legislatia in vigoare pe perioada verificata in categoria cheltuielilor de exploatare aferente acestei activitati iar contestatoarea nu poate opera cu aceasta categorie de cheltuieli dupa bunul plac in sensul ca atunci cand calculeaza cota de impozit pe profit de 25% le considera cheltuieli deductibile aferente activitatii de cazino iar atunci cand calculeaza cota de 5% asupra veniturilor din activitatea respectiva, pentru a stabili obligatia legala catre bugetul de stat, le considera un venit nerealizat .

Incadrarea expresa a acestor plati in categoria cheltuielilor de exploatare din activitatea jocurilor de noroc de tip casino rezulta din legislatia specifica activitatilor din domeniul jocurilor de noroc.

Astfel art.51 din HG nr.251/1999 privind conditiile de autorizare, organizare si exploatare a jocurilor de noroc, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca :

*"Administrația cazinoului are obligația să organizeze și să conducă contabilitatea conform prevederilor legislației române în materie.*

*Evidența primară a veniturilor se ține zilnic, pentru fiecare masă de joc, pe formularul prezentat în anexa nr. 7 și conform instrucțiunilor de completare a acestuia.*

*Lunar, veniturile vor fi centralizate cu ajutorul formularului prezentat în anexa nr. 9.[...]"*

In formularul prevazut in anexa 7 la HG nr.251/1999 se trec total incasari zilnice in lei sau valuta, transformata la cursul de schimb al BNR al dolarului din ziua respectiva, ca diferenta intre valoarea în lei sau valută a jetoanelor (chips) la deschidere și valoarea în lei sau valută a jetoanelor (chips) la închidere.

Acest document sta la baza înregistrării zilnice în contabilitate a încasărilor de la mesele de joc, incasari ce sunt centralizate in Anexa nr.9 care este denumita **CENTRALIZATORUL incasarilor la mesele de joc pe luna, anul...** si cuprinde coloane pentru **incasari** in lei si valuta, coloanele 2/3, **plati premii** in lei si valuta, coloanele 3/4 iar coloanele 6/7 reprezinta **total incasari** in lei sau valuta.

**Anexa 9** servește potrivit **HG nr.251/1999** la *"stabilirea bazei de impozitare a încasărilor din activitatea de cazinou si la*

**înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor de exploatare a meselor de joc**” precizare expresa din care rezulta ca plata premiilor din coloanele 3/4 nu reprezinta altceva decat o cheltuiala de exploatare a activitatii de tip cazino.

De altfel, acest lucru reiese si mai clar din **Anexa nr. 2** la OG nr.36/2000 pentru modificarea si completarea **OUG nr.69/1998** privind regimul de autorizare a activitatilor din domeniul jocurilor de noroc denumit **“SITUAȚIA principalilor indicatori economico-financiari aferenți activității de jocuri de noroc pe perioada...”** in care se precizeaza componenta fiecarui indicator respectiv **“Încasări totale”** reprezinta rulajul contului de venituri din activitatea de jocuri de noroc, iar indicatorul **“Cheltuieli totale”** cuprinde toate cheltuielile aferente jocului de noroc pe primul loc fiind nominalizate **“Cheltuieli cu premiile”** - sumele acordate jucătorilor la jocurile de noroc ce se înregistrează în contabilitate in conturi de cheltuieli precum si alte cheltuieli nominalizate expres, elemente ce servesc la stabilirea profitului brut.

Avand in vedere cele prezentate se retine faptul ca incasarile inscrise de contestatoare in coloanele 2 si 3 din Anexa 9 la HG nr.251/1999 si in contul 708 “Venituri din activitati diverse” reprezinta venituri din activitatea de jocuri de noroc iar sumele ce se regasesc in coloanele 4 si 5 la rubrica plati premii reprezinta cheltuieli de exploatare aferente acestei activitati care conform legislatiei contabila se inregistreaza in conturi de cheltuieli, asa cum le-a inregistrat de altfel si societatea, si servesc la stabilirea profitului impozabil si nu pot diminua cuantumul veniturilor realizate, avute in vedere de legiuitor la art.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit .

Sustinerile contestatoarei cu privire la practica internationala de stabilire a veniturilor din jocuri de noroc de tip cazino nu au relevanta si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat contravin legislatiei interne aplicabile cazului in speta, practica internationala neconstituind izvor de drept.

De asemenea, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei nici celelate sustineri ale contestatoarei referitoare la interpretarea veniturilor realizate din activitatea de jocuri de noroc de tip cazino ca fiind diferenta dintre suma rezultatelor pozitive, incasari, si suma rezultatelor negative, premii acordate jucatorilor, intrucat asa cum s-a aratat mai sus aceste notiuni sunt incadrate si definite prin actele normative ce reglementeaza aceasta activitate.

Pe cale de consecinta, avand in vedere cele prezentate, se retine ca organele de control au interpretat si aplicat in mod corect si legal prevederile art.6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe



profit in ceea ce priveste stabilirea bazei impozabile la care se aplica procentul de 5% pentru stabilirea impozitului pe profit datorat bugetului de stat de SC "X" SRL, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru suma reprezentand impozit pe profit calculat suplimentar pe sem.II 2002 si anul 2003.

**Referitor la dobanzile aferente impozitului pe profit si penalitatile de intarziere aferentei**, se retine ca acestea au fost calculate legal de organele de control si sunt datorate SC de X SRL in baza art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.13 din OG nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare si art.12 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare

**2.Cu privire la diferenta de T lei contestata de societate cu titlu de impozit pe profit Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte** daca aceasta suma este datorata de SC "X" SRL bugetului de stat in conditiile in care nu a fost stabilita ca obligatie fiscala suplimentara prin decizia de impunere contestata.

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile impozabile din activitatea de jocuri de noroc de tip cazino, inregistrate de contestatoare pe anul 2002 si anul 2003 in contul 758 "Alte venituri din exploatare" si luate in calculul impozitului pe profit determinat de aceasta prin aplicarea cotei de 5%, cu sume reprezentand plusuri de casa lei/USD, venituri din vanzarea activelor si alte operatiuni de capital, venituri din dobanzi bancare, venituri din creante imobiliare, venituri din diferente de curs valutar, etc.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste venituri nu sunt specifice si nu rezulta direct din activitatea de joc de noroc si nu intra in totalul veniturilor ce reprezinta baza de impozitare si calcul a impozitului pe profit, prevazuta de art. 6 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit .

Astfel, organele de control au diminuat baza impozabila de calcul a impozitului pe profit determinata de societate, impozitul pe profit aferenta acestor diferente fiind de **T lei, impozit stabilit ca nedatorat bugetului de stat.**

Prin urmare aceasta suma contestata de societate apare ca fara obiect si urmeaza a fi respinsa in baza art.175 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

*"Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 6 din art.24 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.13 din OG nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare si art.12 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare art. 175, art.180 si art.185 din O.G. nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL pentru diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar si accesoriile aferente.**

**2. Respingerea ca fara obiect a contestatiei formulata de SC X SRL pentru suma de T lei reprezentand impozit pe profit.**

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 30 de zile de la comunicare la Curtea de Apel .