



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , București,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 278 / 2016
privind soluționarea contestației formulate
de .X. S.R.L. - în insolvență
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1850/05.10.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./03.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1850/05.10.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X. și având CUI .X., cu sediul social în .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./18.08.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./18.08.216, pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

Societatea contestă parțial și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma .X. lei reprezentând:

- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit.

Chiar și în raport de data emiterii actelor administrative fiscale contestate, respectiv 18.08.2016 și 30.08.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr..**X./16.09.2016** la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Întrucât competența de soluționare a contestației formulate împotriva

Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016 în dosarul fiscal nr..X. aparține Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar fiind sub plafonul de 5.000.000 lei, iar aceste obligații fiscale reprezintă accesorii aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere pentru a cărei contestație competența aparține Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, pentru o mai buna soluționare a cauzei, președintele A.N.A.F. a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art.4 alin. 1 din O.P.A.N.A.F. nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor la solicitarea Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.- în insolvență, denumită în continuare .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./18.08.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X..18.08.2016 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016, societatea prezintă următoarele argumente:

În perioada 04.07.2016 - 11.08.2016, s-a desfășurat la sediul societății .X. S.R.L. o inspecție fiscală, fiind verificat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2015.

.X. S.R.L. susține că a desfășurat în mod exclusiv activitate de jocuri de noroc, limitată în perioada inspecției la pariuri sportive, pariuri în cotă fixă și slot machines (în asociere cu .X. S.R.L.), fiind autorizată și licențiată pentru desfășurarea acestor activități și s-a conformat pe deplin legislației contabile, în acest sens implementând politici contabile aprobate de administratori și aplicând cu strictețe principiile și reglementările contabile în vigoare, prin aplicarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și pe cale de consecință, ale O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în corelație cu prevederile O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea

și exploatarea jocurilor de noroc și ale Hotărârii Guvernului nr.870/2009 privind Normele metodologice de aplicare a O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, în acest scop întocmind Registrul de evidență fiscală și depunând în termen toate declarațiile fiscale obligatorii.

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

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

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

Societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au făcut confuzii grave în ceea ce privește principiile și reglementările contabile în vigoare în România, așa cum sunt ele incluse în O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Confuzia o reprezintă atât egalitatea pe care organele de inspecție o fac între încasările brute obținute de un contribuabil și veniturile pe care acesta ar trebui să le înregistreze în conformitate cu reglementările contabile în vigoare, cât și faptul că organele de inspecție fiscală nu înțeleg principiile și regulile contabile, încercând să coroboreze prevederile contabile din Legea nr.82/1991 privind contabilitatea, cu prevederile O.U.G. nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

.X. S.R.L. menționează că rulajul unui cont de venituri nu poate fi diminuat cu sume reprezentând cheltuieli, prin urmare, afirmația făcută de organele de inspecție fiscală nu are niciun fel de acoperire din punct de

vedere al reglementărilor contabile în vigoare în perioada controlată și dovedește încă odată necunoașterea și neînțelegerea acestora de către aceștia.

.X. S.R.L. susține că a procedat în deplină conformitate cu legislația fiscală și contabilă în vigoare în perioada inspectată, respectiv Legea 571/2003 și H.G. nr.44/2004, respectiv Legea nr.82/1991 și O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, atunci când a înregistrat în contabilitate drept venituri din activitatea de pariuri sportive diferența dintre încasările efectuate de la pariori și premiile plătite acestora.

Societatea afirmă că veniturile care se iau în calcul la stabilirea bazei de aplicare a procentului de 5% în vederea determinării sumelor datorate cu titlu de impozit minim pe profit sunt cele „înregistrate în conformitate cu reglementările contabile”.

De asemenea, societatea menționează că pentru prestarea tuturor acestor servicii .X. S.R.L. este îndreptățită la o compensație (contra-partidă) care nu poate fi calculată decât ca diferență dintre totalul sumelor încasate de la jucători și premiile plătite acestora.

Acest mod de calcul al compensației la care .X. S.R.L. susține că este îndreptățită, se impune pe de-o parte având în vedere prevederile O.U.G. nr.77/2009, care obligă organizatorul pariurilor să returneze participanților cel puțin 60% din sumele încasate sub forma de premii, iar pe de altă parte, de însăși realitatea economică a activității de pariere care este dată de faptul că, de la momentul parierii și până la momentul producerii evenimentului pe care s-a pariat, sumele de bani pariate (mizele) rămân proprietatea pariorilor.

Conform principiului contabilității de angajamente, societatea afirmă că efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele au loc efectiv (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Dat fiind faptul că acest principiu, ca de altfel și celelalte principii prezentate, este impus în România prin O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, rezultă că nerespectarea lui prin stabilirea unei egalități „*venituri contabile = încasări totale*” reprezintă o încălcare a prevederilor legii contabilității și ale O.M.F.P. nr.1802/2014.

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

Societatea susține că reclassificarea de către organele de inspecție fiscală a acestor sume și transferul lor în conturi din clasele 6 „Cheltuieli” și 7 „Venituri”, este în mod fundamental eronată și contrară principiilor și reglementărilor contabile impuse prin O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și a fost generată de prezumția gresită conform căreia veniturile unei societăți organizatoare de pariuri sportive și alte pariuri în cotă fixă sunt reprezentate de încasările totale făcute de aceasta de la participanții la pariuri. Reclassificarea și transferul sumelor înregistrate de .X. S.R.L. conform politicilor contabile întocmite în conformitate cu O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și aprobate de administratorii societății, este complet eronată, nejustificată și ilegală și denotă fie necunoașterea, fie ignorarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor contabile fundamentale și a celorlalte reglementări contabile impuse de Legea nr.82/1991 și de O.M.F.P. nr.1802/2014.

De asemenea, .X. S.R.L. afirmă că organele de inspecție fiscală nu iau în considerare în niciun fel obligația impusă societății de O.U.G. nr.77/2009 de a rambursa participanților la pariuri, sub formă de premii/câștiguri, minimum 60% din încasările de la aceștia și nici prevederile cuprinse în instrucțiunile de completare a Anexei nr.12 la H.G. nr.870/2009 în care veniturile organizatorilor de pariuri în cotă fixă sunt definite ca diferența dintre total sume încasate de la pariuri și sumele plătite acestora cu titlu de premii/câștiguri, în acest fel legislația specifică jocurilor de noroc corelându-se cu reglementările contabile în vigoare în perioada controlată.

În condițiile impuse de reglementările contabile și de legislația specifică în vigoare în perioada verificată, societatea menționează că veniturile realizate și înregistrate în contabilitate de .X. S.R.L. nu pot fi reprezentate de totalitatea încasărilor de la pariuri, ci de maximum 40% din acestea, iar sumele astfel determinate trebuie să se constituie în baza de aplicare a cotei de impozit minim pe profit de 5% prevăzute la art.18 din Legea nr.571/2003.

.X. S.R.L. susține că fiind eronată și ilegală abordarea organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește calculul impozitului minim pe profit, și consideră **sumele suplimentare cu titlu de diferență de impozit minim pe profit în sumă de .X. lei și accesoriile aferente acesteia ca fiind stabilite în mod eronat.**

Prin modul în care au abordat înregistrarea veniturilor în evidențele contabile, în ceea ce privește calculul impozitului pe profit în cotă de 16% și a tratamentului fiscal aplicat sumelor utilizate pentru diverse sponsorizări efectuate în condițiile legii, .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală

În mod eronat au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate în perioada verificată pentru profiturile realizate din alte activități decât cele de organizare de pariuri sportive și la stabilirea unei sume suplimentare datorate cu titlu de impozit pe profit de **.X. lei** și la calculul de accesorii aferente acesteia, întrucât în urma schimbării bazei de calcul pentru impozitul minim pe profit, cotele de repartizare a cheltuielilor comune ale societății asupra celor două tipuri de activități derulate în perioada verificată s-au modificat, în acest fel organele de inspecție fiscală mărind în mod artificial baza de impunere luată în calcul la stabilirea impozitului pe profitul realizat din alte activități decât organizarea de pariuri sportive.

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

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

.X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală prin mențiunea că sumele ar trebui înregistrate ca venituri, încalcă în mod evident principiul prevalenței economicului asupra juridicului așa cum este el prezentat atât în O.M.F.P. nr.1802/2014 cât și în directivele europene privind contabilitatea.

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

Societatea menționează că a considera veniturile unei societăți organizatoare de pariuri sportive și alte pariuri în cotă fixă ca fiind egale cu

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

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

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

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

.X. S.R.L. consideră că principiul tratamentului egal este un principiu fundamental al legislației UE, prin care „...*situații comparabile nu trebuie să fie tratate în mod diferit și situații diferite nu trebuie tratate în același mod, cu*

exceptia cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv...
" conform CJUE 14 aprilie 2005, în cauza C-110/03, Belgia v Comisia, punctul 71, CJUE 4 Iunie 2015, cauza C-579/13, P și S versus Commissie Sociale Zekerheid reda și College van Burmegeester en Wethouders van de gementee Amstelveen.

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

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

Contribuabilul susține că din analiza Curții Europene de Justiție se poate observa că aceasta prin noțiunea de venituri nu are în vedere încasările unui operator economic care organizează jocuri de noroc, ci are în vedere tocmai raționamentul expus de către .X. S.R.L. și neaplicat de către organele de inspecție fiscală, motiv pentru care consideră că Decizia de impunere nr. F-.X./22.08.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./18.08.2016 vin în contradicție cu jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție.

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

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

- decizia Înaltei Curții de Casație și Justiție invocată de către organele de inspecție fiscală nu face parte dintr-o practică constantă în domeniu, neputându-se vorbi despre o jurisprudență constantă în acest sens.

- decizia a fost redactată într-un alt caz aflat pe rolul instanței supreme din România, caz în care legislația invocată și reglementările contabile aplicabile au fost diferite de cele în vigoare în perioada în care .X. S.R.L. a fost controlată, respectiv O.M.F.P. nr.1752/2005 abrogat prin O.M.F.P. nr.3055/2009. Asadar, decizia Înaltei Curții de Casație și Justiție are în vedere acte normative care la momentul perioadei verificate nu mai erau în vigoare,

astfel încât aceasta nu poate avea o aplicabilitate directă în cazul de față.

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

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

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

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

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

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

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

În urma celor menționate, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-.X./22.08.2016, Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016 în dosarul fiscal nr..X. și a Raportului de inspecție

fiscală nr.F-.X./18.08.2016 emise de A.N.A.F. - D.G.A.M.C.- Activitatea de inspecție fiscală, pentru obligațiile de plată suplimentare - impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, ca urmare a considerării în mod eronat de către organele de inspecție fiscală drept venituri din activități de organizare de pariuri sportive a sumele efectiv încasate de societate de la pariuri și nu diferența între acestea și premiile/câștigurile plătite pariorilor.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./22.08.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./18.08.2016, s-au constatat următoarele:

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

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

Prin înregistrarea pe conturile de clasa 7 „Venituri” doar a diferenței dintre totalitatea încasărilor și cheltuielile cu premiile acordate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a diminuat cifra de afaceri aferentă exercițiului financiar verificat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile/cheltuielile aferente activității de pariuri trebuiau să fie înregistrate, în conformitate cu prevederile legale în conturi contabile din clasele 6 „Cheltuieli” și 7 „Venituri”, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au repus veniturile și cheltuielile societății pe conturile contabile corespunzătoare, așa cum ar fi trebuit să se regăsească înregistrate în contabilitatea societății .X. S.R.L.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat considerentele Deciziei nr.7695 din 11.12.2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție dată în dosarul nr.10248.1/2/2010, definitivă și irevocabilă, unde se precizează că: *“În concluzie, impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de reclamantă din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau alter cheltuieli.”*

Urmare prevederilor art.2 și art.17 din Legea contabilității nr.82/1991, de Nota explicativă dată de reprezentantul legal al societății nr..X./03.08.2016 și

de bilanța de verificare a ultimei luni din anul 2015 (perioada verificată), organele de inspecție fiscală au stabilit veniturile aferente impozitului de 5% ca fiind în suma totală de .X. lei și **au calculat un impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.**

b. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor din celelalte surse ale societății (venituri din activitățile nonsport):

.X. S.R.L. a încheiat contractul de asociere în participațiune nr..X./20.12.2010 și nr. .X./16.09.2013 cu .X. S.R.L. (manager al asocierii) și .X. S.R.L., care are ca obiect exploatarea în comun a aparatelor de joc tip slot-machine în locațiile puse la dispoziție de .X. S.R.L., deținătorul aparatelor de joc tip slot-machine fiind .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile și cheltuielile asocierii au fost ținute de către .X. S.R.L. și transmise către .X. S.R.L. pe bază de rapoarte lunare transmise în primele 10 zile calendaristice ale lunii următoare celei pentru care se facea raportarea.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscale au constatat că societatea nu a stabilit, conform Declarației 101 depuse la organul fiscal teritorial competent, impozit pe profit de 16% aferent celorlalte activități (activități din pariuri nonsport), deducând totuși la calculul impozitului pe profit de plată sume reprezentând sponsorizări.

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea trebuia să determine dacă cheltuielile cu sponsorizările efectuate în decursul perioadei verificate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit aferent doar celorlalte activități desfășurate, conform Titlului II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la modul de calcul aplicat de societatea .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că a condus la diminuarea nejustificată a impozitului datorat bugetului de stat, respectiv nu avea dreptul la deducerea cheltuielilor cu sponsorizarea.

Referitor la veniturile înregistrate de către .X. S.R.L. în clasele 6 și 7 de conturi, organele de inspecție fiscală au stabilit că trebuiau să reprezinte totalitatea veniturilor și a cheltuielilor efectuate, așa cum este prevăzut și la art.17 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, valabilă în perioada supusă verificării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele incluse în conturile de clasa 4 unde au fost înregistrate în mod eronat de .X. S.R.L. conform bilanțelor de verificare și a Notei explicative nr..X./03.08.2016 pe

conturile de clasa 6 "Cheltuieli" și 7 "Venituri", și au stabilit pentru perioada verificată, impozitul pe profit suplimentar aferent celorlalte activități (în cotă de 16%) în sumă de .X. lei.

Pentru neplata impozitului pe profit la termen, organele fiscale au calculat conform Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016 în dosarul fiscal nr..X., dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

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

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

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

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

Prin înregistrarea pe conturile de clasa 7 „Venituri” doar a diferenței dintre totalitatea încasărilor și cheltuielilor cu premiile acordate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. și-a diminuat cifra de afaceri aferentă exercițiilor financiare și în conformitate cu prevederile art.2 și art.17 din Legea contabilității nr.82/1991 precum și O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, au reîntregit pe conturile de clasa 6 “Cheltuieli” și 7 “Venituri”, operațiunile înregistrate de societate pe conturile de clasa 4 ”Conturi de terți”.

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

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reîntregit cheltuielile

reprezentând premii acordate la jocurile de noroc din pariuri sportive.

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

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

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

„Art.18 Impozit minim :

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

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

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

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

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că, pentru activitatea de pariuri sportive, în cazul contribuabililor care desfășoară activități de natura pariurilor sportive, dacă impozitul pe profit datorat este

mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri, în acest sens contribuabilii trebuind să organizeze și să conducă evidența contabilă în conformitate cu prevederile legale în vigoare, pentru a se putea determina veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități, în vederea impozitării.

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

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

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

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că .X. S.R.L. a desfășurat activități de jocuri de noroc, respectiv pariuri în cotă fixă pentru care impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor înregistrate, cu respectarea condițiilor prevăzute la art.18 (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că .X. S.R.L. a înregistrat la venituri în perioada 01.01.2015 – 31.12.2015, doar diferența dintre încasări și premiile acordate la activitatea de jocuri de noroc în cotă fixă tip pariuri sportive, diminuând astfel veniturile realizate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

„Art.3(3) Organizarea oricărui joc de noroc implică existența cumulativă a următoarelor elemente: joc și/sau partidă, taxă de participare sau miză, fond de câștiguri sau premii, mijloace de joc, organizator, participanți.

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

(2) *Prin taxă de participare disimulată se înțelege orice sumă încasată sau solicitată suplimentar față de contravaloarea percepută de la aceeași persoană de același operator economic pentru vânzarea unor bunuri ori produse sau pentru efectuarea unor servicii similare ori identice, indiferent*

dacă aceasta este încasată sau solicitată direct de către organizatorul activității ori de către o altă persoană care participă sub orice formă la desfășurarea activității, având ca finalitate permisiunea dreptului de participare la jocul de noroc.

Art. 8 (1) *Prin câștig sau premiu se înțelege sumele în bani, bunurile sau serviciile acordate de organizator participantului la joc declarat câștigător, în conformitate cu prevederile cuprinse în regulamentul respectivului joc de noroc. Răspunderea privind acordarea câștigului sau premiului revine în exclusivitate organizatorului jocului de noroc”.*

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

Conform prevederilor **pct.19 alin.(2) și pct.431 din Secțiunea 4¹⁷ din O.M.F.P. nr.1802/2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

“Pct.19 (2) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

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

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

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

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

De asemenea, se reține că societatea a încălcat și **principiul necompensării prevăzut pct.56 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:**

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

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

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

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căreia „*Decizia nr.7695/11.12.2013 definitivă și irevocabilă a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României dată în dosarul nr.10248.1/2/2010 invocată de organele de inspecție fiscală, este irelevantă (...)întrucât decizia intră în conflict cu alte decizii definitive și irevocabile ale I.C.C.J., cum ar fi Decizia I.C.C.J. nr.3716/31.10.2006*”, organul de soluționare reține că prin Decizia nr.7695/2013 instanța supremă s-a pronunțat cu privire la obligațiile fiscale reglementate de Codul Fiscal în vigoare de la 01.01.2014 și aplicabil și în perioada vizată, prin prezenta cauză, în vreme ce prin Decizia nr.3716/31.10.2006 instanța supremă s-a pronunțat cu privire la o perioadă care excede prevederilor Codului fiscal, enunțate anterior. Mai mult stabilirea de obligații fiscale suplimentare, de natura impozitului pe profit, nu se datorează considerentelor Deciziei nr.7695/2013 a I.C.C.J., organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea dispozițiilor Codului Fiscal, în materie, valabile pentru perioada verificată, doar întărindu-și constatările cu practica instanței.

Referitor la invocarea jurisprudenței CEJ, respectiv cauzele: **C-322/12 Gimle, C-38/93 Glawe, C-42/02 Lidman, C-153/08 Commission v Spain și C-344/13 și C-367/13 Blanco and Fabretti**, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, în speță nu au fost constatate interpretări diferite ale legii de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit, acestea fiind datorate de societate în

baza actelor normative care reglementează acest impozit, prevăzute de Codul fiscal și de reglementările contabile în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Nici susținerea contestatoarei privind „*încălcarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului, așa cum este el prezentat în O.M.F.P. nr.1802/2014*”, **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei**, întrucât acest principiu a fost invocat prin raportare la prevederile O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, act normativ ce nu reglementează principiul la care contestatoarea face referire.

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

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

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

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

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

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./22.08.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

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

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

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

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

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

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

.X. S.R.L. consideră că a calculat corect impozitul în cota de 16%

stabilit pentru activitățile diferite de cea de organizare de pariuri sportive și că a aplicat un tratament fiscal corect și legal în ceea ce privește cheltuielile de sponsorizare.

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

„Art.18 Impozit minim :

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

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

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

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

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

“Cotele de impozitare:

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

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

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

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

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit prevederilor **pct.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**:

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

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

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

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

Cât privește susținerea contestatarii privind cheltuielile cu sponsorizarea potrivit căreia: „*Legea nr.571/2003 prevede că sumele care au*

fost utilizate pentru sponsorizări în condițiile legii pot fi deduse din impozitul pe profitul datorat”, organul de soluționare a contestației reține din Anexa nr.9 aflată la dosarul cauzei că organele de inspecție fiscală au scăzut din impozitul pe profit în cotă de 16% cheltuielile cu sponsorizarea efectuată de societate.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./22.08.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016 în dosarul fiscal nr..X., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii în sumă de .X. lei, în condițiile în care așa cum s-a reținut la pct.1 și 2 din prezenta decizie, societatea datorează debitul principal și conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016 în dosarul fiscal nr..X., organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit.

În drept, sunt incidente prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“Art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere:

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art.120 Dobânzi:

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând

cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art.120[^]1 Penalități de întârziere:

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

Față de prevederile legale invocate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât prin contestație, societatea nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor, în ceea ce privește cota aplicabilă și numărul de zile pentru care au fost calculate, precum și în temeiul principiului de drept conform căruia *“accessorium sequitur principale”*, organul de soluționare reținând ca datorat debitul principal pentru care au fost calculate aceste accesorii, societatea datorează și accesoriiile aferente, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.R.L. și pentru cuantumul accesoriilor.**

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L.

- în insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./18.08.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L.

- în insolvență, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./30.08.2016, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe profit,
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL, .X.