



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

ANAF

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.168/28.10.2016
privind soluționarea contestației formulate
de .X. S.R.L., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1476/29.07.2016

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 .X. AIF/26.07.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1476/29.07.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X./2007 și având CUI .X., cu sediul social în .X., .X., Sector X.

.X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./13.06.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./13.06.2016, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ;

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **15.06.2016**, conform mențiunii olografe a reprezentantului societății înscrisă pe adresa nr..X./14.06.2016, 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./13.07.2016** la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) 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.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./13.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./13.06.2016, societatea solicită anularea în parte a deciziei de impunere, prezentând următoarele argumente:

1. .X. S.R.L. susține că raportul de inspecție fiscală este afectat în tot de nelegalitate, întrucât societatea nu a desfășurat în perioada 01.01.2009 - 31.12.2014 activități de

pariuri sportive, ci activități de pariuri în cotă fixă, iar regula specială prevăzută la art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu este aplicabilă speței în cauză.

Contestatoarea menționează că metoda de calcul a impozitului pe profit prevăzută la art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, ce impune contribuabilului să stabilească impozitul pe profit prin compararea sumelor rezultate ca urmare a aplicării regulii generale prevăzute de art.17 din Codul Fiscal și a regulii speciale prevăzute de acest articol, aplicabilă societăților care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, nu îi este aplicabilă pentru că **societatea nu a desfășurat activitate de pariuri sportive, ci activități de pariuri în cotă fixă.**

.X. S.R.L. susține că în categoria pariurilor sunt incluse, potrivit clasificării menționate la art.10 alin.1 lit.b) pct.i) - iii) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, *pariurile mutuale, pariurile în cota fixă și pariurile în contrapartidă*, pariurile sportive nefiind regăsite niciunde în clasificarea utilizată de dispozițiile acestei ordonanțe.

Societatea afirmă că **a desfășurat activitate de pariuri în cotă fixă și activitate de jocuri de noroc de tip slot - machine, nu de pariuri sportive**, probate cu următoarele licențe:

- seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc de tip pariuri în cotă fixă valabilă pentru perioada 01.09.2009 – 31.08.2014,
- seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc de tip pariuri în cotă fixă valabilă pentru perioada 01.09.2014- 31.08.2019,
- seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc de tip slot – machine valabilă pentru perioada 01.11.2009 – 31.10.2014,
- seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc de tip slot – machine valabilă pentru perioada 01.11.2014 – 31.10.2019,

De asemenea, contestatoarea menționează că nici actele administrative emise de Ministerul Finantelor Publice - Comisia de Autorizare a Jocurilor de Noroc sau de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc - Comitetul de Supraveghere, acte care au susținut și permis societății desfasurarea activității în perioada începând cu anul 2009 și până în prezent, nu fac referire la activitatea de pariuri sportive ci la activitatea de pariuri în cotă fixă.

Societatea menționează că susținerea organelor de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscală, respectiv *“că vechea clasificare din H.G. nr.251/1999 ar fi fost menținută în art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal care se raportează în continuare la notiunea de „pariuri sportive”, aceasta trebuind a fi interpretată prin raportare la definiția pe care legiuitorul a prevăzut-o în perioada dintre momentul adoptării Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și cel al intrării în vigoare a O.U.G. nr.77/2009”*, sunt eronate pentru că:

- organele de inspectie fiscala nu cunosc, temporal, momentul în care organizatorii de pariuri sportive au fost încadrați de legiuitor în categoria contribuabililor prevăzuți la art.18 din Codul Fiscal.

- pentru că este greșit să susții că vechea clasificare a fost menținută în art.18 din Codul Fiscal câtă vreme activitățile de pariuri sportive au fost introduse abia la 1 ianuarie 2005, prin Ordonanța nr.83/2004 pentru modificarea și completarea Legii

nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în categoria celorlalți contribuabili prevăzuți la art.18 din Codul Fiscal, alături de cazinouri, baruri de noapte, cluburi de noapte și discoteci.

.X. S.R.L. susține că pariurile sportive, ca activitate, nu mai sunt reglementate de legislația care guvernează jocurile de noroc încă din anul 2009, respectiv norma juridică prevăzută la art.18 din Codul fiscal din 2003 cu privire la impozitul de 5% calculat asupra veniturilor din pariuri sportive a fost adoptată și promovată în concordanță cu realitatea economică și legislativă de la momentul adoptării normei.

Societatea menționează ca această prevedere fiscală era aplicabilă pariurilor sportive din acele vremuri, dat fiind faptul că legea specială a jocurilor de noroc asigură, chiar dacă imperfect, prin art.6 lit.d) din H.G. nr.251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc (act normativ ce a fost abrogat prin intrarea în vigoare la data de 26 iunie 2009 a O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc), o definiție a pronosticurilor (pariurilor) sportive.

Societatea menționează că în anul 2009, an în care a intrat în vigoare Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 și normele sale de aplicare H.G. nr.870/2009, prevederea fiscală de la art.18 din vechiul Cod Fiscal ce reglementase, ca regulă specială, **tratamentul fiscal al pariurilor sportive nu a mai fost compatibilă cu actele normative speciale care reglementau organizarea și exploatarea jocurilor de noroc dat fiind faptul că pariurile sportive au ieșit din sfera de reglementare a legislației speciale cu privire la organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.**

De asemenea, societatea afirmă că nici în anul 2009 și nici ulterior, vechiul Cod Fiscal nu a fost compatibilizat în vreun fel cu legislația specială aplicabilă jocurilor de noroc care a reglementat stricto sensu trei tipuri de pariuri: pariuri mutuale, pariuri în cotă fixă și pariuri în contrapartidă. Pariurile sportive nu s-au mai regăsit din punct de vedere conceptual în noua reglementare a jocurilor de noroc.

.X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală folosesc o clasificare abrogată, ca temei al impunerii unor sume excesive, abuzive și nelegale, întrucât în Codul Fiscal din 2015, tratamentul fiscal al pariurilor sportive a fost definitiv înlăturat din regula specială prevăzută la art.18, menținându-se prevederile normei juridice cu privire la celelalte tipuri de activități ce sunt reținute și în vechea reglementare, respectiv: cazinouri, cluburi de noapte, baruri de noapte și discoteci, și deci chiar legiuitorul fiscal a realizat că este necesar să înlătore de la aplicarea normei juridice o activitate ce era practic inexistentă.

Astfel, dispozițiile art.18 din Legea nr.571/2003 susținute și aplicate de organele fiscale pentru recalcularea bazei impozabile și stabilirea impozitului pe profit pentru perioada 2009 -2014, nu pot fi aplicate decât la activitatea prevăzută de lege și pe care societatea să o fi desfășurat în perioada 2009 - 2014.

Societatea menționează că organele fiscale au reținut în Raportul de inspecție fiscală că pariurile sportive nu se mai regăsesc nici în Regulamentele jocurilor de pariuri ale societății, acte ce au fost aprobate de Comisia de Autorizare a Jocurilor de Noroc sau de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc, astfel că în conformitate cu dispozițiile art.13 din Codul de procedură fiscală aplicabil [Interpretarea legii] prevăd că „*Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege*”, motiv pentru care nu se poate stăruie în aplicarea unei norme juridice la o activitate care practic nu există pentru că nu mai este reglementată de lege încă din anul 2009.

2. .X. S.R.L. invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2009 în temeiul art.91 alin.1

din Codul de procedură fiscală, cu consecința anulării obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând impozit în cuantum de .X. lei, precum și a dobânzilor în cuantum de .X. lei și penalităților aferente în cuantum de .X. lei.

Societatea susține că perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 excede termenului de prescripție de 5 ani prevăzut de art.91 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

În acest context, .X. S.R.L. afirmă că determinarea momentului la care s-a născut creanța fiscală aferentă obligațiilor fiscale scadente în perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 se va face conform prevederilor art.23 din Codul de procedură fiscală, la care legiuitorul a făcut trimitere, creanța fiscală născându-se atunci când s-a constituit baza de impunere care a generat-o.

.X. S.R.L. susține că în perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 erau în vigoare O.P.A.N.A.F. nr.101/2008 care viza modalitatea de depunere a declarației 100 în trimestrul I al anului 2009 și O.P.A.N.A.F. nr.1290/2009 care viza modalitatea de depunere a declarației 100 începând cu trimestrul II al anului 2009, ambele statuând că declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat se depuneau trimestrial.

Societatea menționează că baza de impunere s-a constituit în fiecare trimestru al anului 2009 în baza prevederilor legale, care la art.86 alin.4 și alin.5 din Codul de procedură fiscală stabilesc că declarația fiscală este asimilată cu o decizie de impunere și mai ales că declarația este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere, iar unul din elementele deciziei de impunere este baza de impunere, conform art.87 din Codul de procedură fiscală.

.X. S.R.L. afirmă că pentru anul 2009 creanța fiscală s-a născut odată cu înregistrarea declarației 100, pentru fiecare trimestru al anului 2009, momentul la care a început să curgă termenul de prescripție pentru creanța respectivă fiind data de 1 ianuarie 2010.

Întrucât inspecția fiscală a început în luna noiembrie 2015, .X. S.R.L. susține că aceasta nu poate viza o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2010 întrucât, în conformitate cu art.91 alin.1 și alin.2 din Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare este prescris, iar consecința incidenței instituției prescripției pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2009 o reprezintă **anularea tuturor obligațiilor fiscale stabilite suplimentar pentru această perioadă, respectiv a impozitului în cuantum de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente, respectiv dobânzi în cuantum de .X. lei și penalități în cuantum de .X. lei.**

De asemenea, societatea menționează că organele de inspecție fiscală deși aduc ca argument în susținerea practicii referitoare la extinderea perioadei de prescripție **Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2011** și extind aplicarea celor menționate în decizie la toate obligațiile fiscale inspectate (inclusiv la TVA), această decizie nu a fost vreodată adusă la cunoștința particularilor prin publicarea în Monitorul Oficial al României astfel că nu le poate fi opozabilă.

3. .X. S.R.L. invocă încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor generale de conduită prevăzute în codul de procedură fiscală, respectiv principiul „in dubio contra fiscum”.

.X. S.R.L. susține că nu este culpabil de faptul că nu a avut loc „*trezirea legiuitorului*”, nici în anul 2009 și nici ulterior, și că, vechiul Cod fiscal nu a fost compatibilizat în vreun fel în raport de legislația specială aplicabilă jocurilor de noroc care a înlăturat din sfera sa de reglementare pariurile sportive.

Societatea menționează că principiul "*in dubio contra fiscum*" este legiferat începând cu 1 ianuarie 2016, instanțele aplicând principiul și înainte, corelându-l cu

principiul certitudinii impunerii, la fel cum se reține și în cauza nr.820/57/2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție „*în dreptul fiscal funcționează principiul de interpretare in dubio contra fiscum, conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale*”, contribuabilul având dreptul la respectarea principiului certitudinii impunerii, atât de către legiuitor - atunci când elaborează norma fiscală în etapa de reglementare - cât și de către organul fiscal atunci când aplică norma pentru determinarea sarcinii fiscale.

Contribuabilul afirmă că în cazul de față sunt aplicabile dispozițiile art.352 alin.5 din noul Cod de procedură fiscală ce stabilesc că dispozițiile art.13 din acest act normativ se aplică și procedurilor de administrare în derulare la data de 1 ianuarie 2016 și întrucât prevederile legislației fiscale rămân neclare în urma aplicării regulilor de interpretare prevăzute la art.13 alin.1-5 din noul Cod de procedură fiscală, atunci acestea se interpretează în favoarea contribuabilului în sensul că dispozițiile art.18 din Codul fiscal nu sunt aplicabile societății, pariurile în cotă fixă fiind supuse cotei de impozitare stabilite de art.17 din același act normativ.

Urmare celor menționate, societatea susține că **Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală sunt afectate în mod vădit de nelegalitate** pentru că, pe de o parte, organele fiscale impozitează cu 5% conform art.18 din Codul Fiscal o activitate de pariuri sportive inexistentă din punct de vedere conceptual și care nu mai este prevăzută de lege, în condițiile în care impozitul aplicabil ar fi cel de 16% prevăzut de art.19 din Codul fiscal și calculat conform art.17 din același act normativ.

4. .X. S.R.L. menționează jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv Hotărârea pronunțată în Cauza C-38/93 Glawe/Finanzamt Hamburg – Barmbek – Uhlenhorst, prin care operatorul economic a fost supus unei inspecții fiscale de autoritatea fiscală, care a procedat la modificarea bazei de impunere a TVA prin includerea în baza de impunere a cotei părți reprezentând câștigurile acordate cu titlu de premii jucătorilor.

Societatea susține că în cazul operatorului economic german, sumele introduse în joc erau păstrate, din punct de vedere tehnic și fizic, separat de sumele pe care operatorul le putea lua, în fapt, pentru el și că deși sumele introduse în joc de către .X. S.R.L. nu sunt păstrate tehnic și fizic separat exact ca în speța operatorului economic german, totuși, obligația de plată a premiilor în procent de 60% din sumele anual încasate de la jucatori, subzistă în sarcina societății pe întreaga perioadă de valabilitate (anuală) a autorizației.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat clar și fără dubiu tocmai asupra problemei ridicate în speța de față, statuând că în situația jocurilor de tip slot-machine *“în cazul cărora, un anumit procentaj din sumele puse în joc de jucători este distribuit acestora sub forma de câștiguri, contrapartida primită în mod real de societate este constituită numai din procentajul din sumele puse în joc de care societatea poate dispune în mod efectiv pentru sine”* (punctul 9 din Hotărârea Glawe/Finanzamt Hamburg – Barmbek – Uhlenhorst), respectiv de diferența dintre încasări și premii sau, cu alte cuvinte, de procentul de 40% din încasări, iar cota parte stabilită în prealabil prin lege din prețul de vânzare al participanților la joc și care trebuie să fie redistribuită jucătorilor sub formă de câștiguri nu trebuie să fie inclusă în baza de impozitare și, prin urmare, nu poate fi considerată ca făcând parte din cifra de afaceri a organizatorului jocului.

5. .X. S.R.L. menționează că organele fiscale au interpretat în mod eronat noțiunea de venituri realizate de organizatorii de pariuri sportive stabilind în sarcina societății o sumă exorbitantă cu titlu de impozit pe profit, raportându-se la dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea

jocurilor de noroc care definesc anumite noțiuni ce nu au legătură cu subiectul divergent.

Societatea susține că din dispozițiile invocate de organele fiscale, respectiv art.3 alin.3⁸, art.4 alin.1-2⁹ și art.8 alin.1¹⁰ din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, nu numai că nu rezultă în mod clar ceea ce au înțeles organele de inspecție fiscală, ba chiar textele de lege invocate nici măcar nu sugerează cumva o atare interpretare a noțiunii de venituri ca fiind încasările organizatorului adică sumele percepute de organizator de la participanți în schimbul dreptului de participare la joc.

De asemenea, contribuabilul afirmă că textele de lege invocate de organele de inspecție fiscală nu sugerează nici măcar faptul că sumele plătite jucătorilor de către organizator drept câștiguri sau premii ar reprezenta cheltuieli aferente acestor venituri.

6. Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală insinuează că societatea ar fi încălcat principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii și principiul necompensării prevăzute de pct.43 și pct.45 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009, societatea menționează că a respectat principiul general de contabilitate înscris la pct.46 din același act normativ.

7. Referitor la obligațiile accesorii, dobânzi și penalități aferente sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, .X. S.R.L. susține că în speță sunt încălcate de către organele fiscale principiul proporționalității, al certitudinii impunerii în stabilirea accesoriilor, iar concluziile organelor fiscale au adus atingere dreptului de proprietate al societății.

Societatea menționează că accesoriile stabilite în sarcina sa în sumă de .X. lei, reprezintă trei părți din principalul datorat, iar aceste sancțiuni au fost impuse în condițiile unei norme juridice neclare, a unei interpretări abuzive, arbitrare și superficiale a acesteia de către organele fiscale, cuantumul excesiv al acestor accesorii nemaiavând niciun fel de scop reparator ci doar unul punitiv.

.X. S.R.L. susține că societatea nu datorează sumele reprezentând obligații suplimentare de plată cu titlu de impozit de profit și ținând cont de principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii.

În urma celor menționate, societatea solicită **anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X./13.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-X./13.06.2016** emise de A.N.A.F. - D.G.A.M.C.- Activitatea de inspecție fiscală, pentru obligațiile fiscale în sumă totală de .X. lei, din care impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-X./13.06.2016, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-X./13.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au constatat următoarele:

1) Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2010, societatea a calculat impozitul pe profit pentru activitatea de pariuri sportive interpretând în mod greșit prevederile art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel impozitul minim de 5% a fost calculat la diferența dintre veniturile obținute din această activitate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor obținute din activitatea de pariuri .

Organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru pariurile sportive, baza de impozitare la care se aplica procentul de 5% prevăzut de art.18, alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o constituie rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive înregistrate în contul 708 "*Venituri din activități diverse*", fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor înregistrate în contul 6588 "*Alte cheltuieli de exploatare*", așa cum a considerat societatea.

La determinarea cuantumului procentului de 5% din venituri, conform art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit ca bază de impozitare numai diferența dintre veniturile obținute din această activitate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor.

De asemenea, din compararea impozitului aferent activității de pariuri sportive determinat prin cele două metode, organele de inspecție fiscală au constatat că suma rezultată din aplicarea procentului de 5 % la venituri este mai mare decât impozitul pe profit calculat prin aplicarea regulii generale prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a cotei de 16% prevăzută de art.17 din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest mod de calcul al impozitului pe profit a fost aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile și cheltuielile din activitatea de pariuri pentru competiții sportive, de veniturile și cheltuielile din activitatea de pariuri pentru curse de câini și activitatea de pariuri pe numere extrase la loteriile internaționale.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2010, pentru activitatea de pariuri, reîntregind baza de impunere cu valoarea premiilor acordate jucătorilor în sumă totală de .X. lei.

2) Pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stabilit în mod eronat baza de calcul a impozitului pe profit, ca urmare a înregistrării eronate în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor din activitatea de pariuri și slot-machine, precum și a nerespectării prevederilor art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la veniturile înregistrate în contabilitate din activitatea de pariuri (pentru competiții sportive, pentru curse de câini și parierea pe numere extrase la loteriile internaționale), organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a evidențiat în contul 708 "*Venituri din activități diverse*", soldul (diferența) dintre sumele de bani încasate ca miză (valoarea biletului de pariu) și câștigurile acordate jucătorilor, evidențierea în contabilitate a încasărilor din vânzarea biletelor și a premiilor acordate jucătorilor s-a făcut prin contul 472 "*Venituri înregistrate în avans*" pentru anul 2011, respectiv contul 462 "*Creditori diverși*" pentru perioada 2012-2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat în urma inspecției că în evidența contabilă a societății, nu se regăsesc înregistrate în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că acest mod de calcul al impozitului pe profit a fost aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri pentru competiții sportive, de veniturile din activitatea de pariuri pentru curse de câini și activitatea de pariuri pe numere extrase la loteriile Internaționale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru activitatea de exploatare slot-machine, societatea a înregistrat în contabilitate numai diferența dintre veniturile obținute din această activitate (încasări = intrări) și câștigurile acordate jucătorilor (plăți = ieșiri).

În perioada 01.01.2011-31.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în contabilitate veniturile și cheltuielile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot-machine, ceea ce a condus la determinarea eronată a impozitului pe profit atât pentru activitatea de pariuri sportive cât și pentru celelalte activități.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele activității de pariuri și slot-machine și că a calculat în mod eronat impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au mai stabilit că societatea trebuia în conturile de venituri, să înregistreze contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri) și total încasări (intrări) pentru slot-machine, iar în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor.

De asemenea, pentru pariurile sportive, organele de inspecție fiscală au constatat că baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% prevăzut de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, o constituie rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor, așa cum a considerat societatea.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe profit și au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, procedând la recalcularea profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi pentru perioada 25.04.2009 – 31.12.2015 în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere 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. În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit în sumă de .X. lei, precum și a dobânzilor în cuantum de .X. lei și penalităților aferente în cuantum de .X. lei, pentru anul 2009, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor **art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit **art.23 din același act normativ:**

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea acestor dispoziții legale, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și

începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile **art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control."

coroborate cu prevederile **art.102 alin.(6) din același act normativ** care menționează:

"Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]."

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **09.11.2015**.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit **art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

"ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor."

În același sens sunt și prevederile **Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit"**, cod 14.13.01.04 prevăzute în O.M.F.P. nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2009, nefiind aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr.123/2014 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, așa cum invocă societatea contestată.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 *"Declarație privind impozitul pe profit"*.

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2010, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Rezultă că argumentele contestatarii cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1*

ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală).

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014 inspecția fiscală a fost începută în data de **09.11.2015**, conform înregistrării din Registrul unic de control la **poz.X** și finalizată în data de **08.06.2016**, iar Decizia de impunere nr.F-.X. a fost emisă la data de **13.06.2016**.

Astfel, în perioada cuprinsă între **09.11.2015 - 13.06.2016**, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2011 și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia, și a faptului că data începerii verificării este 09.11.2015 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 28), rezultă că obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ;

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 stabilit în perioada 01.01.2009 – 31.12.2010 impozitul pe profit pentru activitatea de pariuri sportive, calculând impozitul minim de 5% ca diferența dintre veniturile obținute din această activitate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor obținute din activitatea de pariuri conform prevederilor art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2014, .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate veniturile și cheltuielile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot – machine.

Pentru activitatea de pariuri, **în perioada 01.01.2009 – 31.12.2010**, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit, reîntregind baza de impunere cu valoarea premiilor acordate jucătorilor în sumă totală de .X. lei, rezultând un **impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei.**

Pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele activității de pariuri și slot-machine după cum urmează:

- în conturile de venituri, să înregistreze contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri) și total încasări (intrări) pentru slot-machine,

- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor,
- pentru pariurile sportive, baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% prevăzut de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, o constituie rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor, așa cum a considerat societatea.

Drept urmare, pentru **perioada 01.01.2011 – 31.12.2014** organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de .X. lei, procedând la recalcularea profitului impozabil, rezultând un **impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.**

În drept, sunt incidente prevederile **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 Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, care stipulează:

“Pct 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..X./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, datorilor 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 în perioada 2009 - 2014, activități de jocuri de noroc, respectiv pariuri în cotă fixă și de tip slot-machine .

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2010, societatea a calculat impozitul pe profit pentru activitatea de pariuri sportive interpretând în mod greșit prevederile art.18. alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel impozitul minim de 5% a fost calculat la diferența dintre veniturile obținute din aceasta activitate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor obținute din activitatea de pariuri conform prevederilor legale menționate.

Pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014 societatea a stabilit în mod eronat baza de calcul a impozitului pe profit, ca urmare a înregistrării eronate în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor din activitatea de pariuri și slot-machine, precum și a nerespectării prevederilor art.18, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că .X. S.R.L. a stabilit impozitul minim de 5% calculat la diferența dintre veniturile încasate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor obținute din activitatea de pariuri.

Pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2010, pentru activitatea de pariuri, reîntregind baza de impunere cu valoarea premiilor acordate jucătorilor.

Pentru perioada 2011 – 2014, întrucât societatea nu a înregistrat în contabilitate venituri și cheltuieli totale rezultate din activitatea de pariuri sportive și slot-machine, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă stabilind că societatea trebuia să înregistreze:

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri) și total încasări (intrări) pentru slot-machine,
- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor,
- pentru pariurile sportive, baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% prevăzut de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, o constituie rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor, așa cum a considerat societatea.

Organul de soluționare reține conform **pct.252 alin.1 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**, că 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, atât la activitatea din jocuri de noroc tip slot machine, cât și la activitatea de jocuri de noroc în cotă fixă.

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, prevede:

„Art.68 (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 Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În același sens se reține că este și Decizia nr..X./2013, irevocabilă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr..X./2010, anexată la dosarul cauzei, 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 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

sumele plătite jucătorilor de către organizator drept câștiguri sau premii.

Conform prevederilor **pct.207 alin.(4) și pct.209 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:**

“Pct.207(4) 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. [...]*

Pct.209(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”.

Organul de soluționare a reținut de asemenea că societatea a aplicat, pentru determinarea impozitului pe profit aferent perioadei supusă verificării, cota procentuală asupra încasărilor din activitatea de pariuri (care cuprind pariuri pentru competiții sportive, pariuri pentru curse de câini și pe numere extrase la loteriile internaționale) din care a scăzut premiile acordate participanților, **încălcându-se principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii prevăzut de pct.43 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :**

“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 de pct.45 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene :**

“(1) 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, se mai reține că .X. S.R.L. a evidențiat în contul 708 "Venituri din activități diverse", soldul (diferența) dintre sumele de bani încasate ca miză (valoarea biletului de pariuri) și câștigurile acordate jucătorilor, evidențierea în contabilitate a încasărilor din vânzarea biletelor și a premiilor acordate jucătorilor s-a făcut prin contul 472 "Venituri înregistrate în avans" pentru anul 2011, respectiv contul 462 "Creditori diverși" pentru perioada 2012-2014.

Organul de soluționare reține că în evidența contabilă a societății, nu se regăsesc înregistrate în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor, acest mod de calcul al impozitului pe profit fiind aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri pentru competiții sportive, de veniturile din activitatea de pariuri pentru curse de câini și activitatea de pariuri pe numere extrase la loteriile Internaționale.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.X/11.12.2013 definitivă și irevocabilă, emisă în dosarul nr..X./2010, care a reținut 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.

Referitor la argumentele societății privind faptul că „raportul fiscal este afectat în tot de nelegalitate dat fiind faptul că regula specială prevăzută la art.18 din Codul Fiscal din 2003 nu este aplicabilă societății [...] pariurile sportive nu se regăsesc niciunde în clasificarea utilizată de dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, această activitate de pariuri sportive invocată de organele fiscale permanent în cuprinsul raportului de inspecție fiscală fiind practic inexistentă.[...] pariurile sportive, ca activitate, nu mai sunt reglementate de legislația care guvernează jocurile de noroc încă din anul 2009 [...] Norma juridică fiscală prevăzută de art.18 din Codul Fiscal 2003 pentru pariuri sportive a rămas într-un context ideatic desuet în raport de noua reglementare a pariurilor în cotă fixă prevăzută de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009, fiind vorba practic de o lacună creată de legea intrată în desuetudine.

În acest caz, chiar dacă norma există și în mod aparent este valabilă, ea a fost formulată cu mult timp înainte și evoluția legislativă a făcut ca directiva normativă să fie inoperentă, învechită”, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

1. Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care reprezintă norma cu caracter general în materia obligațiilor fiscale, a instituit o formă specifică de impozitare în privința veniturilor obținute din activitatea de pariuri sportive, astfel art.18 prevede următoarele:

„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 la care impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.”

2. Pentru perioada 01.01.-30.09.2009 conform prevederilor art.6 lit.d, din Hotărârea Guvernului nr.251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc, a clasificat aceste jocuri astfel:

"Jocurile de noroc se clasifică după cum urmează: [...]

d) pronosticuri (pariuri) sportive, dacă evenimentele aleatorii constau în rezultatele unor întreceri sportive de orice fel, pariuri de orice fel, tombole, jocuri tip bingo și keno, cu transmisie prin rețelele de televiziune, atunci când evenimentele aleatorii constau în rezultatele unor extrageri de numere, de litere sau de alte simboluri, indiferent de caracteristicile dispozitivelor mecanice, electronice, digitale sau video, utilizate pentru generarea acestora sau pentru efectuarea extragerilor (cupe, urne, roți și alte asemenea mijloace); se includ în aceasta categorie toate genurile de tombole, precum și jocurile interactive transmise în direct de posturile de televiziune (pentru partea ce reprezintă joc de noroc);[...]"

Din prevederile legale mai sus menționate rezultă că voința legiuitorului a fost că în categoria pariurilor sportive să intre orice fel de pariu indiferent dacă se pariază pentru rezultatele unor întreceri sportive, curse hipice, de câini sau extrageri de numere,etc.

3. Odată cu abrogarea Hotărârii Guvernului nr.251/1999 și adoptarea cadrului legal în vigoare, reprezentat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și H.G. 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, pariurile au fost împărțite, potrivit art.10, alin(1), lit.b) din Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 în: **pariuri mutuale, pariuri în cotă fixă, pariuri în contrapartidă.**

Organul de soluționare a contestației reține că modificarea clasificării pariurilor a fost implementată pentru scopul derminării taxei pentru acordarea licenței la jocurile de noroc, noua clasificare fiind considerată mai adecvată în raport de evoluția de piață înregistrată de aceste jocuri de noroc.

Organul de soluționare reține că deși Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 a adoptat o nouă clasificare a pariurilor în funcție de modul de pariere **nu poate conduce la concluzia ca vechea clasificare nu mai poate exista practic, ci dimpotrivă ea continuă să existe, societățile de profil continuând să organizeze pariuri și în funcție de evenimentele pentru care se pariază** (sportive, curse de câini, extrageri loteristice etc).

De asemenea, vechea clasificare (în funcție de evenimentul pe care se pariază) a fost menținută la art.18 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care se raportează în continuare la noțiunea de "*pariuri sportive*", aceasta trebuind a fi interpretată prin raportare la definiția pe care legiuitorul a prevăzut-o în perioada dintre momentul adoptării Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și cel al intrării în vigoare a Ordonanței de Urgență a Guvernului 77/2009 (i.e. perioada 2003 – 2009).

Organul de soluționare a reținut atât din Raportul de inspecție fiscală, cât și din documentele aflate la dosarul cauzei că și înainte și după apariția OUG 77/2009 în perioada 01.01.2009-31.12.2014 contestatoarea a obținut aceleași tipuri de venituri din activități de pariuri (care cuprind pariuri pentru competiții sportive, pariuri pentru curse de câini și parierea pe numere extrase la loteriile internaționale) și venituri din exploatarea jocurilor de noroc tip slot-machine, activități de pariere care sunt incluse în categoria pariurilor în cotă fixă conform clasificării utilizate de dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, fapt necontestat de societate.

Mai mult, însăși societatea contestatoare și-a calculat pentru întreaga perioadă verificată, respectiv 01.01.2009 - 31.12.2014, impozitul pe profit pentru activitatea de pariuri conform art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organul de soluționare a mai reținut faptul că societatea pentru întreaga activitate de pariuri, nu a diferențiat veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri, pentru activitatea de pariuri în cotă fixă stabilind eronat baza de impozitare a impozitului minim de 5% aplicându-l la diferența dintre veniturile încasate din activitatea de pariuri din care au fost scăzute premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor încasate așa cum prevede legea.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia invocarea de către organele de inspecție fiscală a Deciziei nr.7/2011 "nu poate fi opozabilă întrucât decizia nu a fost vreodată adusă la cunoștința particularilor prin publicarea în Monitorul Oficial al României", se reține că Decizia comisiei fiscale centrale nr.7/2011 are rol de unificare a practicii organelor fiscale și de interpretare a dispozițiilor de natură procedurală

Această decizie nu face decât să clarifice prevederile legale privind prescripția

dreptului organelor fiscale de a stabili obligațiile fiscale, iar raportat la temeiurile legale invocate la punctul precedent obligațiile fiscale stabilite pentru anul 2009 nu sunt prescrise.

Cât privește argumentele contestatoarei privind încălcarea principiului „in dubio contra fiscum”, în speță nu este incident acest principiu și nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acesta se aplică în cazul existenței unor prevederi legale neclare sau contradictorii, **prevederi apreciate astfel de organul de soluționare a contestației** în situația în care acesta apreciază că nu poate emite o soluție în conformitate cu legea, întrucât aceasta este confuză, și nu în cazul în care societatea înțelege că respectivele prevederi legale nu sunt conforme cu activitatea desfășurată de societatea contestatoare, cum este cazul în speță.

Referitor la invocarea jurisprudenței CEJ, respectiv cauza C-38/93 Glawe/Finanzamt Hamburg – Barmbek – Uhlenhorst, aceasta nu poate fi avută 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, acesta fiind datorat 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.

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 acest argument al contestatoarei.

De asemenea, se reține că, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în Hotărârea pronunțată în Cauza C-38/93 - Glawe/Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst invocată, se referă la baza de calcul a proratei de TVA pentru activitatea de exploatare a mașinilor de jocuri.

Cât privește invocarea principiului proporționalității, în sensul că accesoriile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă trei părți din principalul datorat, iar aceste sancțiuni au fost impuse în condițiile unei norme juridice neclare, a unei interpretări abuzive, arbitrare și superficiale a acesteia, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pe de o parte, așa cum am reținut și în ceea ce privește debitul principal în situația în cauză nu prevederile legale sunt confuze ci societatea a înțeles că respectivele prevederi legale nu sunt conforme cu activitatea pe care o desfășoară, iar pe de altă parte legislația în materie de accesorii reglementează când sunt datorate accesoriile și cotele aplicate și nicidecum cuantumul acestora (proporții din debitul principal).

Nici invocarea încălcării principiului certitudinii impunerii nu este reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum am arătat anterior, legislația în materie nu a suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unor așteptări legitime ale societății, ci doar modificări de clasificare a jocurilor de noroc din perspective diferite, prevederi legale pe care, de altfel, contestatara le-a și aplicat parțial.

Față de cele reținute în considerentele prezentei decizii în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru activitatea desfășurată de .X. S.R.L., fapt pentru care 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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./13.06.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", se reține că se datorează și accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, drept pentru care contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru această sumă.

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **.X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./13.06.2016, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./13.06.2016 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere 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