

DECIZIA nr. _____ / _____
privind solutionarea contestatiei formulata de X,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 1 a Finantelor Publice cu adresa nr. X inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre X, cu sediul in X si cu sediul ales la punctul de lucru din X, prin administrator X.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate prin remitere sub semnatura in data de X, prin care organele fiscale au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, X mentioneaza ca prin cererea nr. X a solicitat suplimentarea obiectivelor inspectiei fiscale partiale in sensul includerii "*Taxei pentru autorizarea jocurilor de noroc*" in obligatiile fiscale verificate, dat fiind faptul ca a achitat aceasta contributie (taxa), intr-un quantum, semnificativ mai mare decat cel datorat, potrivit legii, dar organele fiscale au refuzat pur si simplu prevalandu-se de dispozitiile art. 115, alin. (3) din Legea nr.204/2015 modificata.

Contestatarul sustine ca intrucat organele fiscale de control s-au rezumat doar sa consemneze modalitatea prin care societatea a calculat, inregistrat, declarat si virat taxa aferenta autorizatiei de exploatare a jocurilor de noroc pentru pariuri in cota fixa, fara sa determine quantumul sumelor achitate in plus de catre societate, nu li s-a dat posibilitatea compensarii sumelor achitate in plus cu alte obligatii fiscale datorate sau restituirile acestora.

Contestatarul arata ca prin adresa raspuns nr. X transmisa de Ministerul Finantelor Publice - Cabinet Ministru, Ambasadei Marii Britanii - Excelentei sale Dl. Paul Brummell - Ambasador, se precizeaza ca, taxa de autorizare se calculeaza ca diferenta dintre sumele brute incasate de la participantii si premiile acordate.

Contestatarul considera ca prevederile art. 18, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, se aplica contribuabililor care

desfasoara activități de natura pariurilor sportive si nu asupra pariurilor in cota fixa pentru care societatea este autorizata.

Contestatarul apreciaza ca sintagma "PARIURILOR SPORTIVE" utilizata in cuprinsul prevederilor art. 18, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu se regăsește in cuprinsul actelor normative care reglementează organizarea si exploatarea jocurilor de noroc pe teritoriul României, respectiv OG nr. 77/2009 cu modificările si completările ulterioare si HG nr. 870/2009 cu modificările si completările ulterioare.

Contestatarul sustine ca argumentul central, pe baza caruia organele de inspectie fiscala isi sustin abordarea eronata asupra veniturilor (ca fiind total rulaj incasari brute) in raport de care se determina impozitul pe profit si pe baza carora li s-a constituit o obligatie fiscala suplimentara in cuantum de X lei, este reprezentat de Decizia ICCJ nr. 7695/11.12.2013, omitand insa sa se arate ca, mai intai a fost decizia nr. 3716 pronunțata de înalta Curte de Casație si Justiție Secția Contencios Administrativ Fiscal, la data de 30 octombrie 2006.

Contestatarul considera ca organele fiscale interpreteaza eronat inregistrarea integrala a incasarilor in venituri iar premiile integral pe cheltuieli.

In consecinta, contestatarul solicita admiterea contestatiei, ca urmare a aplicarii incorecte a legii precum si a caracterului neintemeiat al constatarilor facute si a masurilor dispuse de organele de control.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia sector 1 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatarul, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatarul si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este dacă pentru activitățile de natura pariurilor în cotă fixă asociate evenimentelor sportive desfășurate de contestatarul, veniturile se înregistrează pe baza sumelor încasate de la participanții la aceste jocuri de noroc sau ca diferență între sumele astfel încasate și contravaloarea premiilor acordate participanților la jocurile de noroc.

În fapt, organele de inspectie fiscala au efectuat un control inopinat la X in ceea ce privește aplicarea prevederilor art.18 din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, privind veniturile obținute din activitatea de jocuri de noroc si pariuri, in perioada X.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspectie fiscala a fost incheiat Procesul Verbal nr.X, in baza caruia a fost estimata o diferența suplimentara in suma de X lei reprezentând impozit pe profit.

Inspectia fiscala partiala in ceea ce priveste impozitul pe profit a fost avizata cu Avizul de inspectie fiscala nr. X, data inceperii fiind X si a cuprins perioada X.

In perioada supusa inspectiei fiscale societatea verificata a desfasurat urmatoarele activitati:

1) Activitati de pariuri in cota fixa (pariuri sportive, pariuri non sportive (de orice fel):
-Pariurile (pronosticuri) sportive constau in pariuri privind rezultatele unor intreceri sportive de orice fel, inclusive pariuri x-live (in timpul meciului);

-Pariurile non sportive constau in curse virtuale de câini (power race), poker net, biluta norocoasa (lucky balls), pariuri pe loterii din alte tari, pariuri pe numere (sky 6), pariuri pe bile (space ball).

2) Activitati din asociere in participatiune:

a) contractul de asociere in participatiune nr. X încheiat cu X care are ca obiect exploatarea in comun a activitati de jocuri de noroc in locațiile puse la dispoziție de societatea verificata.

X deține licența de organizator de jocuri de noroc tip "pariuri in cota fixa", iar partenerul deține licența de organizator de jocuri de noroc tip "slot machines" si deține folosința asupra unor aparate de joc.

X pune la dispoziția asocierii suma de X lei, pentru plata in avans a taxelor de autorizare a aparatelor slot-machines de către X., suma ce va fi restituita in funcție de incasarile rezultate din asociere.

b) contractul de asociere in participatiune nr. X incheiat cu. X care are ca obiect exploatarea in comun a activității de achiziție de terenuri pentru agricultura pe terenurile situate pe raza comunelor X.

c) contractul de asociere in participatiune nr. X incheiat cu X care are ca obiect exploatarea in comun a activitatii de pariuri in cota fixa in locațiile puse la dispoziție de societatea verificata.

X deține licența de organizator de jocuri de noroc tip "pariuri in cota fixa".

X pune la dispoziția asocierii personal angajat.

X este managerul asocierii si va tine si contabilitatea asocierii.

d) contractului de asociere in participatiune nr. X incheiat cu X ce are ce obiect exploatarea in comun a activitatii de agricultura pe terenurile puse la dispoziție de X.

Pentru desfasurarea activitatii de pariuri in cota fixa X deține următoarele autorizații:

- Licența pentru organizarea jocurilor de noroc, pariuri in cota fixa nr. X emisa de Oficiul National pentru Jocuri de Noroc, Comitetul de supraveghere, valabila in perioada X;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc nr. X emisa de Oficiul National pentru Jocuri de Noroc, Comitetul de supraveghere, in baza careia sunt autorizate pariuri in cota fixa, valabila in perioada X;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc nr. X emisa de Oficiul National pentru Jocuri de Noroc, Comitetul de supraveghere, in baza careia sunt autorizate pariuri in cota fixa, valabila in perioada X.

Conform Extrasului privind furnizarea de informații extinse emis de O.R.C. de pe langa Tribunalul București nr. X, pentru desfasurarea activitatii, societatea verificata are deschise un număr de 340 de sedii secundare.

Operațiunile aferente acestei activitati au fost înregistrate după cum urmeaza:

- in creditul contului contabil 462 „Creditori diverși” sunt inregistrate incasarile totale de la pariuri;

- in debitul contului contabil 462 „Creditori diverși” sunt inregistrate plățile premiilor către persoanele care au castigat;

-soldul contului contabil 462 „Creditori diverși” este inchis prin contul contabil 708 „Venituri din activitati diverse”.

-in contul contabil 708 „Venituri din activitati diverse” este înregistrata doar diferența dintre incasarile din pariurile cu cota fixa si premiile acordate.

Având in vedere ca in anul X societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila, in conturile de venituri, contul contabil 708, doar diferența dintre incasari si premii,

respectiv suma de X lei (X lei pariuri sportive si X lei pariuri non sportive) s-a procedat la reîntregirea veniturilor reprezentând incasarile din activitatea de pariuri cu suma de X lei.

Deoarece societatea verificata nu a înregistrat in conturile de cheltuieli premiile acordate s-a procedat la reîntregirea cheltuielilor cu suma de X lei.

Astfel a rezultat ca societatea verificata avea obligația sa înregistreze in conturile de venituri, incasari totale din activitatea de pariuri in cota fixa, suma de X lei (X + X) din care:

- suma de X lei reprezintă veniturile realizate din incasarile din pariuri sportive;
- suma de X lei reprezintă veniturile realizate din incasarile din pariuri privind

evenimente non sportive.

Conform prevederilor art. 18, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor încasate din pariuri sportive in perioada X, a rezultat faptul ca societatea avea obligația de a constitui, declara si vira la organul fiscal teritorial suma de X lei (X lei X 5%).

De asemenea din verificările efectuate a rezultat faptul ca societatea verificata a calculat impozit pe profit in cota de 16% pentru activitatea de pariuri non sportive.

Având in vedere cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit in ceea ce privește activitatea de pariuri non sportive rezultând astfel o diferența suplimentara in cuantum de X lei (X X 16%).

Asa cum a procedat, societatea a incalcat prevederile art. 19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

In urma inspecției fiscale a fost stabilit un impozit pe profit in suma de X lei fata de X lei declarat si virat de societate.

Astfel pentru anul X a fost stabilita o diferența suplimentara in suma de X lei (X lei + X lei - X lei), după cum urmeaza:

-suma de X lei reprezentând 5% aplicat asupra veniturilor realizate efectiv din pariuri sportive;

-suma de X lei reprezentând impozit pe profit 16% asupra activitatilor de pariuri non sportive;

-suma de X lei reprezentând impozitul pe profit constituit, declarat si virat.de societate.

Având in vedere faptul ca societatea verificata a constituit, declarat si virat la organul fiscal teritorial in anul X, un impozit pe profit in cuantum de X lei aferent întregii activitati desfășurate, impozit care, este mai mic decât 5% din veniturile din pariuri sportive, rezulta ca X avea obligația de a plăți impozitul de 5% aplicat asupra veniturilor realizate efectiv din pariuri sportive, respectiv suma de X lei si impozitul de 16% aferenta activitatii de pariuri non sportive, respectiv suma de X lei, rezultând o diferența suplimentara in suma de **X lei**.

Având in vedere ca in anul X societatea verificata a înregistrat in evidenta contabila, in conturile de venituri, contul contabil 708, doar diferența dintre incasari si premii, respectiv suma de X lei (X lei pariuri sportive si X lei pariuri non sportive), s-a procedat la reîntregirea veniturilor reprezentând incasarile din activitatea de pariuri cu suma de X lei.

Deoarece societatea verificata nu a înregistrat in conturile de cheltuieli premiile acordate s-a procedat la reîntregirea cheltuielilor cu suma de X lei.

Astfel a rezultat ca societatea verificata avea obligația sa înregistreze in conturile de venituri incasari totale din activitatea de pariuri in cota fixa, suma de X lei (X lei + X lei) din care:

-suma de X lei reprezintă veniturile realizate din incasarile din pariuri sportive privind evenimente sportive;

-suma de X lei reprezintă veniturile realizate din incasarile din pariuri privind evenimente non sportive.

Conform prevederilor art. 18 alin.(1) din Legea nri 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor

încasate din pariuri sportive in perioada X, a rezultat faptul ca societatea avea obligația de a constitui, declara si vira la organul fiscal teritorial suma de X lei (X lei X 5%).

De asemenea din verificările efectuate a rezultat faptul ca societatea verificata a calculat impozit pe profit in cota de 16% pentru activitatea de pariuri non sportive.

Având in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscala au procedat la recalcularea impozitului pe profit in ceea ce privește activitatea de pariuri non sportive rezultând astfel o diferența suplimentara in cuantum de X lei (X X 16%).

Asa cum a procedat societatea a incalcat prevederile art. 19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

In urma inspecției fiscale a fost stabilit un impozit pe profit in suma de X lei, mai mare decât cel stabilit de contribuabil in cuantum de X lei.

Astfel pentru anul X a fost stabilita o diferența suplimentara in suma de X lei (X lei + X lei - X lei - X lei), după cum urmeaza:

- suma de X lei reprezentând 5% aplicat asupra veniturilor realizate efectiv din pariuri sportive;

- suma de X lei reprezentând impozit pe profit 16% asupra activitatilor de pariuri non sportive;

- suma de X lei reprezentând sponsorizare deductibila;

- suma de X lei reprezentând impozitul pe profit constituit, declarat si virat de societate.

Având in vedere faptul ca societatea verificata a constituit, declarat si virat la organul fiscal teritorial in anul X, un impozit pe profit in cuantum de X lei aferent activitatii desfășurate, impozit care este mai mic decât 5% din veniturile din pariuri sportive, rezulta ca X avea obligația de a plati impozitul de 5% aplicat asupra veniturilor realizate efectiv din pariuri sportive, respectiv suma de X lei si impozitul de 16% aferenta activitatii de pariuri non sportive si alte activitati, respectiv suma de X lei, din care a fost scăzută sponsorizarea deductibila in cuantum de X lei, rezultând o diferența suplimentara in suma de **X lei**.

Urmare a faptului ca organele de inspecție fiscala au reintregit veniturile societatii, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei**, din care **X lei** aferent anului X si **X lei** aferent anului X.

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

*„Art. 18 (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.”*

De asemenea, pct. 11 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

“11. Întră sub incidența prevederilor art. 18 din Codul fiscal contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, încadrați potrivit dispozițiilor legale în vigoare; aceștia trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru a se cunoaște veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități. La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități. În

cazul în care impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. Acesta se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozit calculat potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal. **Veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% sunt veniturile aferente activităților respective, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile.**”

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că în cazul contribuabililor care desfășoară activități de natura pariurilor sportive, dacă impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri, 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.

Referitor la încadrarea activității de pariuri sportive în cadrul jocurilor de noroc “pariuri în cota fixă”, potrivit art. 10 alin. 1 lit b) din OUG nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc:

“Art. 10. - (1) Jocurile de noroc se clasifică după cum urmează:

b) **pariuri**, dacă sunt folosite rezultatele unor evenimente ce se vor produce fără implicarea organizatorilor. Pariul este un joc de noroc în care participantul trebuie să indice rezultatele unor evenimente ce urmează să aibă loc sau care sunt generate aleatoriu de un sistem informatic independent. În această categorie se includ:

(i) pariurile mutuale, în cadrul cărora premiul se distribuie participanților declarați câștigători proporțional cu numărul variantelor câștigătoare deținute de fiecare dintre aceștia, organizatorul fiind implicat doar în procesul de colectare a taxelor de participare și de distribuire a sumelor stabilite cu titlul de premii, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective;

(ii) **pariurile în cotă fixă**, în cadrul cărora organizatorul este cel care stabilește pe baza unor criterii proprii și aduce la cunoștința participanților cotele de multiplicare a mizei în cazul în care variantele jucate sunt declarate câștigătoare, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective. Valoarea fiecărui câștig este fixată prin regulament (sumă fixă sau multiplu de miză) independent de totalul mizelor.”

Se reține ca legiuitorul nu a definit notiunea de “pariurile sportive”, însă în derularea activității de pariuri în cota fixă se regăsesc și evenimentele sportive.

Având în vedere că aplicarea regulilor fiscale se afla în strânsă legătură cu dispozițiile legale în vigoare în materia jocurilor de noroc (regulile fiscale având la bază încadrarea dată potrivit reglementărilor OUG nr. 77/2009), iar legea nu definește “pariurile sportive”, dar în derularea activității de pariuri în cota fixă se regăsesc și evenimente sportive, **în situația în care în activitatea desfășurată în domeniul pariurilor în cota fixă se regăsesc și evenimente sportive, devin incidente prevederile art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.** În același sens este și punctul de vedere al direcției de specialitate din MFP exprimat prin adresa nr. 679509/31.05.2016, atasată la dosarul cauzei.

În speta, X este detinatoarea Licenței nr X pentru organizarea jocurilor de noroc tip pariuri în cota fixă, emisă de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc, Comitetul de supraveghere, valabilă în perioada X.

Evenimentele ale căror rezultate au fost folosite în activitatea desfășurată de X în perioada X pentru organizarea de pariuri, au fost după cum urmează:

- Evenimente sportive - se pariază pe rezultatul unui eveniment sportiv, fotbal, baschet, sporturi cu motor, ciclism, atletism, tenis de câmp, box, fotbal american, rugby, hochei, volei, baseball și alte evenimente sportive. Aceste evenimente se desfășoară în timp real, nu sunt generate de software. Există și posibilitatea de acceptare de pariuri live (în timpul desfășurării evenimentului) pentru anumite evenimente selectate de organizator și prezentate în ofertă;

- Evenimente non sportive - incluzând pariuri pe numere (lucky balls, sky six, space ball), curse de câini, poker bet, toate acestea având în comun faptul că evenimentele sunt generate în mod aleatoriu de către un sistem independent. De asemenea se poate paria pe evenimente constând în extragere de numere organizate de loteriile internaționale. Se acceptă pariuri pe rezultate de loterii internaționale. Nu se acceptă pariuri pe rezultatele extragerilor organizate de CN Loteria Română. Pariurile pe evenimente non sportive nu se pot accepta live, ci doar la un anumit interval de timp înainte de începerea evenimentului.

Potrivit art. 12 alin. (3) 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:

„12. (3) Organizatorii de jocuri de noroc sunt obligați să conducă evidența contabilă cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.”

Prin urmare, în conformitate cu prevederile pct. 252 alin.(1) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2014, menținute și prin pct. 431 alin.(1) din OMFP nr. 1802/2014, în vigoare începând cu data de 01.01.2015, *“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.”*

Totodată, potrivit art. 23 alin. (7) și 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, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23 (7) Evidența contabilă va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiilor de exploatare.”

“Art. 68 (4) Prin încasări brute se înțelege suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli.”

Cu privire la organizarea și conducerea evidenței contabile sunt incidente și prevederile art. 1 alin. (1), art. 2 alin. (1), art. 6 și art. 17 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

“Art. 1. - (1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.”

“Art. 2 - (1): Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop,

contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, 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. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de **document justificativ**.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

“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.”

Conform prevederilor art. 1 alin. (1), art. 2 alin. (1), art. 17 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societățile comerciale au obligația să organizeze și să conducă evidența contabilă, astfel încât să se asigure înregistrarea cronologică și sistematică a operațiunilor efectuate, pe feluri de cheltuieli și pe feluri de venituri.

Potrivit art. 6 alin. (1) din aceeași lege, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

În consecință, în categoria veniturilor, inclusiv cele obținute din activitatea de jocuri de noroc (pariuri în cota fixă), se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse, organizatorii de jocuri de noroc fiind 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.

Potrivit cadrului legal invocat, veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea 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, anexată în copie la dosarul cauzei.

De asemenea, potrivit adreselor nr. 712114, 712382/16.05.2016 emisa de Direcția generală de legislație Cod de procedura fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul MFP și nr. X emisa de Cabinet Ministru din cadrul MFP:

“Legea nu prevede posibilitatea efectuării unor eventuale deduceri și, ca atare, veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% sunt constituite din suma veniturilor aferente activităților respective, în integralitatea lor, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile. Mai mult decât atât, este de remarcat faptul că regimul special de impozitare al contribuabililor care desfășoară activități de natura cazinourilor și pariurilor sportive, care este aplicabil și în prezent, este instituit încă din anul 2002.

(...) de altfel, este de menționat și faptul că Înalta Curte de Casație și Justiție, în soluționarea unei acțiuni în contradictoriu cu ANAF, prin Decizia nr. 7695/2013, a dispus ca baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003, o reprezintă rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor. O altă concluzie a Înaltei Curți de Casație și Justiție menționată în aceeași decizie a fost că **impozitul de**

5% se aplica asupra veniturilor realizate din activitatea de pariuri sportive, fara ca acestea sa fie diminuate prin acordarea premiilor sau altor cheltuieli. (...) nu au fost identificate alte decizii ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie care sa contina dispozitii contrare.

Totodata, in sustinerea acestei dispozitii, instanta face trimitere si la art. 66 din HG nr. 251/1999 privind conditiile de autorizare, organizare si exploatare a jocurilor de noroc, conform caruia *“prin incasari brute se intelege suma totala inainte de deducerea premiilor si altor cheltuieli”*, act normativ, care la aceasta data este abrogat. Insa, este de mentionat ca aceasta definitie se regaseste in prezent la art. 68 alin 4 din HG nr. 870/2009 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OUG nr. 77/2009 privind organizarea si exploatarea jocurilor de noroc.

Avand in vedere ca pentru activitățile de jocuri de noroc (pariuri sportive, respectiv pariuri in cota fixa asociate unor evenimente sportive), la stabilirea impozitului pe profit și a impozitului minim de 5% legiutorul nu a prevăzut posibilitatea unor eventuale deduceri (diminuarea veniturilor cu premiile acordate participanților), rezulta că veniturile care se înregistrează în evidența contabilă sunt constituite din suma veniturilor aferente activității respective, în integralitatea lor, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile.

Drept pentru care, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că veniturile din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă care trebuiau înregistrate de contestatara în evidența contabilă și avute în vedere de aceasta la stabilirea impozitului pe profit și impozitului de 5%, sunt reprezentate de sumele încasate pentru aceste activități și nu diferența între sumele încasate de la jucători din activitatea de jocuri de noroc organizată și valoarea sumelor plătite jucătorilor câștigători, așa cum a procedat societatea.

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 pariurile sportive 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 conform cu directivele europene și 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 de pct.45 din O.M.F.P. nr.3055/2009 respectiv pct.56 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene:

“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.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este interzisă orice compensare între elementele de venituri și cheltuieli, în speță încasările de la participanți, respectiv plățile către participanți. Eventuale compensări între creanțe și datorii se pot face doar față de aceeași entitate și numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor.

Cu privire la cererea nr. X prin care X solicita suplimentarea obiectivelor inspecției fiscale parțiale în sensul includerii "Taxei pentru autorizarea jocurilor de noroc" în obligațiile fiscale verificate, dat fiind faptul că societatea susține că a achitat această contribuție (taxa), într-un cuantum, semnificativ mai mare decât cel datorat, potrivit legii, organele fiscale nu au extins inspectia fiscală asupra taxelor în cauză, datorită faptului că societatea verificată a constituit, declarat și virat taxa pentru autorizarea jocurilor de noroc în conformitate cu legislația în vigoare, nefiind constatate diferențe în plus sau în minus.

X a desfășurat în perioada verificată activități de jocuri de noroc de tip pariuri în cota fixă așa cum sunt încadrate de art. 10, alin. 1, lit.b), pct.(ii) din O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc modificată și completată ulterior prin O.U.G. nr.92/29.12.2014, respectiv 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.

Conform prevederilor art.1, alin.(2) din O.U.G. nr.77/2009 acordarea dreptului de organizare și exploatare a activității de jocuri, de noroc se face pe baza de licență de organizare a jocurilor de noroc pe fiecare tip de activitate și de autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, documente nominale și limitate în timp.

Organele de inspecție fiscală au transmis contestatarii adresa nr. X prin care aduce la cunoștință faptul, că în funcție de relevanța pentru impozitare a raporturilor privind taxele aferente licenței de organizare a jocurilor de noroc și a autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, se va reanaliza solicitarea societății în conformitate cu prevederile art. 115, alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală.

Din corespondența dintre contestatara cu Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc cu privire la, depunerea declarațiilor lunare pentru veniturile realizate de organizatorii de jocuri de noroc tip "pariuri în cota fixă", rezultă faptul că taxa a fost calculată conform prevederilor legale, deficiența fiind aceea de declarare dublă, corectată ulterior.

Urmare depunerii acestor declarații, Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc a întocmit și transmis atât contestatarii cât și către Administrația sectorului 1 a Finanțelor Publice, Decizia privind regularizările periodice ale taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc.

Totodată contestatara a raportat aceste sume prin declarațiile 100 "declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" și 710 "declarație rectificativă" aferente perioadei de referință.

Urmare verificărilor efectuate a rezultat faptul că petenta a constituit, declarat și virat taxa pentru autorizarea jocurilor de noroc în conformitate cu legislația în vigoare, nefiind constatate diferențe în plus sau în minus, astfel încât organele fiscale nu au extins inspectia fiscală asupra taxelor în cauză.

Contestatara nu a aplicat prevederile punctului 431(1) din O.M.F.P. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene potrivit căruia: *"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."*

Conform Cap. 16 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, funcțiunea conturilor 708 "Venituri din activități diverse" și 462 "Creditori diverși" este următoarea:

"Contul 708 " Venituri din activitati diverse"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta veniturilor din diverse activitati, cum sunt: comisioane, servicii prestate in interesul personalului, punerea la dispozitia terților a personalului unitarii, venituri din valorificarea ambalajelor, precum si alțe venituri realizate din relațiile cu tertii.

In creditul contului 708 "Venituri din activitati diverse" se inregistreaza:

- sumele facturate clienților, reprezentând venituri din activitati diverse (411);
- sumele datorate de clienți, pentru care nu s-au intocmit facturi (418);
- sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta si care se fac venituri ale entitatii (428);
- sumele incasate de la tertii, reprezentând venituri din activitati diverse (512, 531);
- venituri înregistrate in avans, aferente perioadei curente sau exercițiului in curs (472);
- valoarea ambalajelor care circula in sistem de restituire, nerestituite de clienți (419);
- sume cuvenite din vanzari de bunuri și prestări de servicii către entitati afiliate, entitati asociate si entitati controlate in comun (451, 453);"

"Contul 462 "Creditori diverși"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta sumelor datorate terților, pe baza de titluri executorii sau a unor obligații ale entitatii fata de tertii provenind din alte operațiuni, alții decât entitatile afiliate, entitatile asociate si entitatile-controlate in comun.

Contul 462 "Creditori diverși" este un cont de pasiv.

In creditul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- sumele încasate si necuvenite (512, 531);
- cheltuieli ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entitatii (201);
- sumele datorate terților reprezentând despăgubiri si penalitati (658);
- partea din subvenții aferente activelor sau veniturilor, de restituit (4751, 472);
- diferentele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului, in valuta, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);
- diferentele nefavorabile aferente creditorilor cu decontare in funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668);
- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate in exercițiul financiar curent, aferente exercitiilor financiare precedente (117);
- cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii atunci când nu sunt indeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (149);
- alte cheltuieli legate de rascumpararea instrumentelor de capitaluri proprii (149).

In debitul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- sume achitate creditorilor (512, 531);
- valoarea la preț de înregistrare a produselor cuvenite unităților prestatoare ca-plata in natura, potrivit prevederilor contractuale (345);
- sconturile obținute de la creditorii (767);
- sume reprezentând datorii fata de creditorii diverși, prescrise, scutite/anulate, potrivit legii (758);
- diferentele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către creditorii diverși, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (765);
- diferentele favorabile aferente creditorilor cu decontare in funcție de cursul unei valute, înregistrate la decontarea acestora sau cu ocazia evaluării lor la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar. (768).

Soldul contului reprezintă sumele datorate creditorilor diverși."

Urmare celor mai sus prezentate rezulta faptul ca prin modul de înregistrare in evidenta contabila a sumelor incasate din activitatea de organizare de pariuri cota fixa, societatea verificata nu a respectat prevederile legale a O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru

aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Pentru determinarea profitului impozabil societatea verificată are obligația de a organiza și conduce evidența contabilă pentru a se cunoaște veniturile și cheltuielile corespunzătoare activităților de pariuri în cota fixă.

Societatea a înregistrat operațiunile din această activitate după cum urmează:

a) în creditul contului contabil 462 „Creditori diverși” sunt înregistrate încasarile totale de la pariuri.

b) în debitul contului contabil 462 „Creditori diverși” sunt înregistrate plățile premiilor către persoanele care au câștigat.

c) soldul contului contabil 462 „Creditori diverși” este închis prin contul contabil 708 „Venituri din activități diverse”.

d) în contul contabil 708 „Venituri din activități diverse” este înregistrată doar diferența dintre încasarile din pariurile cu cota fixă și premiile acordate.

Așa cum a procedat societatea a diminuat veniturile societății cu premiile acordate jucătorilor.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei cu privire la interpretarea eronată a organelor de inspecție fiscală a înregistrării integrale a încasarilor pe venituri și a înregistrării integrale a premiilor pe cheltuieli menționate, conform prevederilor art.2, alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică a operațiunilor efectuate de societate.

Totodată conform art.6, alin.(1) din același act normativ, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Operațiunile economico-financiare efectuate de către operatorii economici se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în speța O.M.F.P. nr. 1802/2014.

Activitatea privind jocurile de noroc presupune înregistrarea în contabilitate a sumelor încasate de organizatorii de jocuri de noroc, respectiv a sumelor plătite cu titlu de premii, întrucât acestea reprezintă operațiuni distincte, efectuate în momente diferite.

Astfel sumele încasate de organizatorii de jocuri de noroc reprezintă încasări în nume propriu, întrucât la data încasării nu se cunoaște câștigătorul. Deși legislația prevede că un procent din suma încasată se acordă drept premiu, la data încasării nu există o datorie către o persoană identificată.

Modalitatea de contabilizare a acestei activități este în deplină concordanță cu reglementările contabile emise pentru operatorii economici. Astfel reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind înregistrarea încasărilor supuse taxei se face astfel:

a) încasarea sumelor:

5311 “Casa în lei” = 708 “Venituri din activități diverse” analitic jocuri de noroc.

b) Achitarea premiilor:

658 “Alte cheltuieli de exploatare” = 5311 “Casa în lei” analitic jocuri de noroc.

c) Taxa calculată la baza de impozitare:

635 “Cheltuieli cu alte impozite, taxe” = 446 “Alte impozite, taxe și varsăminte asimilate”

d) Plata efectivă a taxei:

446 “Alte impozite, taxe și varsăminte asimilate” = 5121 “Conturi în bănci în lei”.

Urmare celor mai sus prezentate, precum si a legislației contabile aplicabile, toate incasarile realizate de operatorii de jocuri de noroc se înregistrează în conturile de venituri, iar plata premiilor în conturile de cheltuieli.

În ceea ce priveste sustinerea contestatarei cum ca argumentul central, pe baza caruia organele de inspectie fiscala isi sustin abordarea eronata asupra veniturilor este reprezentat de Decizia ICCJ nr. 7695/11.12.2013, omitand ca, mai intai a fost decizia nr. 3716 pronunțata de Înalta Curte de Casație si Justiție Secția Contencios Administrativ Fiscal, la data de 30 octombrie 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 avizată, 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 Codului fiscal.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar.

Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestata, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.