

DECIZIA nr. _____/_____
privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L.,
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 Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresele nr. X si nr. X inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. X si sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L., cu sediul in X prin avocat X in baza imputernicirii avocatale X, cu sediul procesual ales la X.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov 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 Județene a Finanțelor Publice Ilfov 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/X cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre S.C. X S.R.L..

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

I. Prin contestatia formulata, S.C. X S.R.L. considera ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod gresit notiunea de venit, astfel cum este ea enuntata in art. 18 din vechiul Cod Fiscal, in sensul ca au considerat ca fiind venituri, sumele reprezentand incasarile brute realizate din activitatea de pariuri sportive, astfel cum sunt consemnate in Rapoartele lunare emise de casele de marcat, ignorand particularitatile activitatii de pariere.

Contestatarul sustine ca nu se poate pune un semn de egalitate intre o societate obisnuita de comert, unde incasarile din respectiva activitate reprezinta venituri, intrand in totalitate in visteria societatii si o societate de pariuri sportive, unde din sumele colectate de la pariuri, cel putin 60% trebuie sa se returneze acestora sub forma de castiguri din pariuri si considera ca acest procent minim de 60% din sumele colectate nu apartine societatii organizatoare, neputand a fi considerat venit.

Contestatarul precizeaza ca activitatea de pariuri sportive nu poate fi asimilata oricarei activitati economice, in care produsului vandut i se aplica un adaos, intreaga incasare care ulterior se efectueaza de la client devenind venit.

Contestatarul mentioneaza ca organizatorul de pariuri, in baza licentei de organizare si a autorizatiei de exploatare a jocurilor de noroc, este indreptatit si se obliga sa organizeze jocul de noroc respectiv, sa pastreze/depoziteze sumele pariate, sa garanteze calculul corect al premiilor/castigurilor si sa plateasca in mod corect premiile catre castigatorii lor si precizeaza ca pariurile prin acceptarea regulamentului de joc publicat de societate, inteleg ca este posibil ca sumele pariate (mizele) sa nu se intoarca in mod integral catre ei.

Contestatară susține că este doar un colector al unor sume de bani din care are obligația de a restitui cel puțin 60% într-un termen de 3 zile de la data la care se prezintă dovada castigului, astfel încât niciodată aceste sume nu pot fi constituite în beneficii, nu pot duce la mărirea capitalurilor proprii ale acesteia și, prin urmare, nu pot fi înregistrate ca venituri conform reglementărilor contabile în vigoare în perioada controlată.

Contestatară precizează că a avut în vedere principiul prudenței, așa cum este prezentat la punctul 41 din O.M.F.P. nr.3055/2009, atunci când a procedat la înregistrarea în contabilitate, ca venituri, a diferenței dintre totalul sumelor încasate de la pariuri și premiile plătite acestora și consideră că dacă s-ar fi procedat așa cum susțin reprezentanții ANAF și s-ar fi înregistrat în contabilitate venituri la nivelul încasărilor totale de la participanți, valoarea acestor venituri ar fi fost supraevaluată exact cu sumele care nu se constituie în beneficii și, prin urmare, nu mărește capitalurile proprii ale acesteia și pe care se angajează și este obligată prin lege să le colecteze de la pariuri și să le plătească jucătorilor castigatori.

Contestatară invocă prevederile Ordinului 3055/2009, art. 36, alin. 1, teza a doua și menționează faptul că efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsura ce numerarul sau echivalentul sau este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Contestatară precizează că veniturile, care nu sunt altceva decât efecte ale unor tranzacții economice, nu pot fi considerate și înregistrate în contabilitate apriori la nivelul încasărilor de numerar, un astfel de tratament fiind pe deplin contrar principiului contabilității de angajamente.

Contestatară consideră că întrucât principiile prezentate sunt impuse printr-un act normativ, respectiv O.M.F.P. nr.3055/2009, rezulta că nerespectarea lui prin stabilirea de către ANAF a unei egalități între veniturile contabile și încasarile totale, reprezintă o încălcare a prevederilor Legii contabilității și ale O.M.F.P. nr.3055/2009.

Contestatară consideră că din acest motiv, atunci când se analizează veniturile realizate de o societate comercială, indiferent de tipul ei, trebuie făcută o distincție perfectă în judecarea numerarului încasat, natura economică a încasărilor putând avea diferite forme și precizează că în cazul acesteia, încasarile de la pariuri cuprind chiar de la momentul realizării lor două elemente cu naturi economice diferite și anume: o parte a acestora se constituie în premii care vor fi plătite castigatorilor (minimum 60% din încasări, conform OUG nr. 77/2009, fără să afecteze capitalurile proprii și veniturile societății), pe când restul numerarului încasat reprezentând contravaloarea prestației serviciilor de organizare de jocuri de noroc (adică veniturile organizatorului), cu directă implicare în rezultatul contabil, respectiv în capitalurile proprii.

Contestatară invocă punctul 34, alineatul 1, litera a din Anexa la O.M.F.P. nr.3055/2009, considerând că veniturile reprezintă numai acele beneficii economice care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii ale societății comerciale, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

De asemenea, contestatară invocă art. 20, alin. 3, litera c) din O.M.F.P. nr.3055/2009 prin care se definește capitalurile proprii.

Contestatară consideră că prin coroborarea celor două definiții, cea a veniturilor și cea a capitalurilor proprii, nu se poate ajunge decât la concluzia că sumele care trebuie înregistrate în contabilitate ca venituri de către organizatorii de pariuri sportive și alte pariuri în cota fixă sunt cele care rezulta în urma deducerii din activele societății (din totalul intrărilor de numerar), a tuturor datoriilor sale față de participanții la jocurile de noroc organizate (premiile care urmează să fie plătite pariurilor).

Contestatară susține că nu există identitate între noțiunea de venituri și noțiunea de încasări având în vedere că, în acest caz, încasarile nu reprezintă în totalitate o creștere a beneficiilor economice.

Contestatară invocă Regulamentul nr. 549/2013 al Parlamentului European și al Consiliului European, principiul prelevantei economice asupra juridicului, principiul prudenței, principiul imaginii fidele, principiul proportionalității.

Prin urmare, contestatară susține că impozitul minim pe profit în România pune în practică o discriminare fiscală nepermisă, cu impact asupra a două libertăți fundamentale, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție Europene în cazurile Lindman (citată, punctul 20), Commission v Spain (citată, punctele 30-34, 45-47) și Blanco and Fabretti (citată supra, punctele 26, 32-34, 37).

Contestatară susține că abordarea logică rezumată este confirmată la nivelul UE în domeniul impozitării armonizate, în acest sens trebuie avută în vedere cauza Glawe (CJUE din 5 mai 1994 Cauza C-38/39 punctele 9-13) care este o speta privind aplicarea TVA-ului asupra veniturilor din activitatea de operare a aparatelor automate cu fișe (slot machines), caz în care CJUE a susținut că numai veniturile primite efectiv de către operator ar trebui să fie luate în considerare în scopuri fiscale, nete fiind sumele în numerar colectate și returnate clienților sub forma castigului minim stabilit prin lege.

Contestatară consideră că din analiza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene se poate observa că aceasta, prin noțiunea de venituri, nu are în vedere încasările unui operator economic care organizează jocuri de noroc.

Pentru toate aceste motive, contestatară solicită admiterea contestației împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X și a raportului de inspecție fiscală nr. X și dispunerea anulării acestora.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei, din care:

- X lei pentru perioada X când contribuabilul a desfășurat activitate de jocuri de noroc, de pariuri sportive și pariuri non sportive și a înregistrat în contabilitate venituri din jocuri de noroc ca diferență dintre încasări din jocuri de noroc și plăți aferente pariurilor. Contribuabilul a calculat și declarat în contul impozitului pe profit 5% aplicat asupra diferentelor dintre încasări din jocuri de noroc și plăți aferente pariurilor.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit luând în considerare prevederile punctului 11 privind normele de aplicare ale art. 18 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicat cu modificările și completările ulterioare, societatea având obligația de a evidenția distinct activitatea de pariuri sportive față de celelalte activități;

- X lei pentru perioada X, când au fost aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 227/X privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

3.1 Referitor la impozitul pe profit suplimentar în suma de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă pentru activitățile de natură pariurilor în cotă fixă asociate evenimentelor sportive desfășurate de contestatară, 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 inspecție fiscală au efectuat un control la S.C. X S.R.L. în ceea ce privește aplicarea prevederilor art.18 din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind veniturile obținute din activitatea de jocuri de noroc și pariuri, în perioada X.

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală, s-a constatat că în perioada verificată societatea a desfășurat activitate de pariuri în cota fixă conform autorizației eliberată de către ONJN, în cadrul căreia 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 (în cazul pariurilor organizate de deținătorul autorizației), în punctele de lucru declarate la Oficiul Registrului Comerțului și la organul fiscal.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat prin intermediul adresei înregistrată la AJFP Ilfov, Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X, Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc să transmită veniturile obținute de către S.C. X S.R.L. X pentru perioada X din activității de jocuri de noroc tip "PARIURI ÎN COTA FIXĂ"(pariuri sportive) în baza server-ului societății.

Drept urmare, prin adresa nr. X înregistrată la AJFP Ilfov-Activitatea de inspecție fiscală sub nr. X, Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc a transmis situația veniturilor obținute de către S.C. X S.R.L. X pentru perioada X din activității de jocuri de noroc tip "PARIURI ÎN COTA FIXĂ"(pariuri sportive) în baza server-ului societății.

Pentru anul X, societatea a încasat suma de X lei și a plătit premii din jocuri de noroc în suma de X lei, din care:

- trimestrul I X = a încasat X lei și a plătit X lei;
- trimestrul II X = a încasat X lei și a plătit X lei;
- trimestrul III X = a încasat X lei și a plătit X lei;
- trimestrul IV X = a încasat X lei și a plătit X lei;

Din verificarea evidenței financiar contabile, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că agentul economic a înregistrat în conturi de venituri aferente jocurilor de noroc (708.2 venituri din pariuri) pentru anul X, suma totală de X lei, în loc de X lei.

Societatea nu a organizat evidența contabilă separat, și în consecință, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul proporțional al impozitului pe profit cu privire la veniturile și cheltuielile realizate.

Ca urmare, echipa de inspecție fiscală a constatat că X S.R.L. a aplicat în mod eronat prevederile art.18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a procedat la reîntregirea bazei impozabile cu suma premiilor acordate.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a aplicat prevederile pct. 252 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009, respectiv pct. 431 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene, potrivit cărora în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în numele propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice surse.

Pentru perioada verificată, situația privind calculul efectuat de organele de inspecție fiscală, potrivit art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a prezentat astfel:

- Total Impozit pentru anul X cf control : X lei;

- Impozit pe profit constituit si virat de catre societate pentru anul X : X lei;
- Diferenta de plata impozit X cf control: X lei;

Urmare a faptului ca organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de **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 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 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.

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 retine ca legiuitorul nu a definit notiunea de “pariurile sportive”, insa in derularea activitatii de pariuri in cota fixa se regasesc si evenimentele sportive.

Avand in vedere ca aplicarea regulilor fiscale se afla in stransa legatura cu dispozitiile legale in vigoare in materia jocurilor de noroc (regulile fiscale avand la baza incadrarea data potrivit reglementarilor OUG nr. 77/2009), iar legea nu defineste “pariurile sportive”, dar in derularea activitatii de pariuri in cota fixa se regasesc si evenimente sportive, **in situatia in care in activitatea desfasurata in domeniul pariurilor in cota fixa se regasesc si evenimente sportive, devin incidente prevederile art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

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, mentinute 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 operațiunilor de exploatare.**”

“**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 H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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 căroră:

“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 procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul MFP și nr. 712240/11.04.2016 emisa de Cabinetul 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 reglementarile contabile. Mai mult decat atat, este de remarcat faptul ca regimul special de impozitare al contribuabililor care desfasoara activitati de natura cazinourilor si pariurilor sportive, care este aplicabil si in prezent, este instituit inca din anul 2002.

(...) de altfel, este de mentionat si faptul ca Inalta Curte de Casatie si Justitie, in solutionarea unei actiuni in contradictoriu cu ANAF, prin Decizia nr. 7695/2013, a dispus ca baza de impozitare la care se aplica procentul de 5% prevazut de art. 18 din Legea nr. 571/2003, o reprezinta rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri, fara a fi diminuat cu sumele reprezentand premiile acordate jucatorilor. O alta concluzie a Inaltei Curti de Casatie si Justitie mentionata in aceeaasi decizie a fost ca **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 incasata inainte de deducerea premiilor si altor cheltuieli", act normativ, care la aceasta data este abrogat. Insa, este de mentionat ca aceasta definitie se regaseste 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.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea a aplicat, pentru determinarea impozitului pe profit aferent perioadei supusă verificării, cota procentuală asupra încasărilor de la persoanele participante la jocurile de noroc din care a scăzut premiile acordate acestora, încălcându-se principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii prevăzut de pct.55 din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

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

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

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

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

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.

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

Potrivit prevederilor invocate, se reține faptul 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 SRL nu a înregistrat toate veniturile în conturile din clasa 7 "Venituri", venitul fiind stabilit de societate ca diferență între încasări și premiile acordate la activități de pariuri sportive în cotă fixă.

Conform Cap. 16 din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor 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 unitatii, venituri din valorificarea ambalajelor, precum si alte venituri realizate din relațiile cu tertii.

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

- sumele facturate clienților, reprezentând venituri din activități diverse (411);*
- sumele datorate de clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi (418);*
- sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta și care se fac venituri ale entității (428);*
- sumele încasate de la terti, reprezentând venituri din activități diverse (512, 531);*
- venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs (472);*
- valoarea ambalajelor care circula în sistem de restituire, nerestituite de clienți (419);*
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, entități asociate și entități controlate în 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 entității față de terti provenind din alte operațiuni, alții decât entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile-controlate în comun.

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

In creditul contului 462 "Creditori diverși" se înregistrează:

- sumele încasate și necuvenite (512, 531);*
- cheltuieli ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității (201);*
- sumele datorate terților reprezentând despăgubiri și penalități (658);*
- partea din subvenții aferente activelor sau veniturilor, de restituit (4751, 472);*
- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului, în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665);*
- diferențele nefavorabile aferente creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (668);*
- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile, constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente (117);*
- cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii atunci când nu sunt îndeplinite 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 convenite unităților prestatoare ca-plata in natura, potrivit prevederilor contractuale (345);
 - sconturile obținute de la creditori (767);
 - sume reprezentând datoriile fata de creditori diverși, prescrise, scutite/anulate, potrivit legii (758);
 - diferentele favorabile de curs valutar aferente datoriilor către creditori 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 si situațiile financiare anuale consolidate.

Pentru determinarea profitului impozabil societatea verificata are obligația de a organiza si conduce evidenta contabila pentru a se cunoaște veniturile si cheltuielile corespunzătoare activitatilor de pariuri in cota fixa.

Din verificarea evidentei financiar contabila, echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca agentul economic a înregistrat in conturi de venituri aferente jocurilor de noroc (708.2 venituri din pariuri) pentru anul X, suma totala de 25.335.936 lei, in loc de 49.425.136 lei, diminuand astfel veniturile societății.

In ceea ce privește susținerile contestatoarei cu privire la interpretarea eronata a organelor de inspectie fiscala a înregistrării integrale a incasarilor pe venituri si a înregistrării integrale a premiilor pe cheltuieli menționam, conform prevederilor art.2, alin. (1) din Legea contabilității nr.82/1991 cu modificările si completările ulterioare, contabilitatea trebuie sa asigure înregistrarea cronologica si sistematica a operațiunilor efectuate de societati.

Totodată conform art.6, alin.(1) din același act normativ, orice operațiune economico-financiara efectuata se consemnează in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza înregistrărilor in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

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

Astfel sumele încasate de organizatorii de jocuri de noroc reprezintă incasari in nume propriu, întrucât la data incasarii nu se cunoaște câștigătorul. Deși legislația prevede ca un procent din suma încasata se acorda drept premiu, la data incasarii nu exista o datorie către o persoana identificata.

Modalitatea de contabilizare a acestei activitati este in deplina concordanta cu reglementările contabile emise pentru operatorii economici. Astfel reflectarea in contabilitate a operațiunilor privind inregistrarea încasărilor supuse taxei se face astfel:

- a) încasarea sumelor:
5311 "Casa in lei" = 708 "Venituri din activitati diverse" analitic jocuri de noroc.
- b) Achitarea premiilor:
658 "Alte cheltuieli de exploatare" = 5311 "Casa in lei" analitic jocuri de noroc.
- c) Taxa calculata la baza de impozitare:
635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe" = 446 "Alte impozite, taxe si varsaminte si varsaminte asimilate" asimilate"
- d) Plata efectiva a taxei:
446 "Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate" = 5121 "Conturi in banci in 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.

Cu privire la invocarea de către societate a încălcării principiilor contabile, respectiv principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiul prudenței, principiul imaginii fidele, având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.X și reținerile din prezenta decizie, rezultă că acestea nu au fost încălcate de către organele de inspecție fiscală.

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/X privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/X privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/X privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov, în ceea ce privește suma de X lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar.

3.2 Referitor la impozitul pe profit suplimentar în suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finanțelor Publice București, prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de contestatara, în condițiile în care aceasta nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, conform constatarilor din raportul de inspecție fiscală nr. X, în baza cărora a fost emisă decizia de impunere nr. X, echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de X lei, pentru perioada X.

S.C. X S.R.L., prin contestația formulată, deși înțelege să conteste Decizia de impunere nr. X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la suma de X lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent perioadei X.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) și art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/X privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 269. - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/X privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/X, potrivit cărora :

“11.1 Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 în același act normativ, potrivit cărora :

„2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea Legea 207/X privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(1)În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. X, pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit suplimentar, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără însă să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază.

Astfel, contestatara nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a prezentat documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale invocate de către echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală care au stat la baza deciziei de impunere contestată, prin care să infirme constatările acestora.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

ART. 250

„Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73, alin.(1) din Legea 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1)Contribuabilul/ Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, în dosarul nr.935/57/2009 se reține că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile (actualmente 45 de zile) în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Pe cale de consecință, cu privire la suma de **X lei reprezentând impozit pe profit suplimentar**, având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere, în baza art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

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

DECIDE

1. Respingerea in parte ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov în baza raportului de inspecție fiscală nr. X prin care s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în suma de **X lei**;

2. Respingerea in parte ca nemotivata a contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, impotriva Deciziei 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 Judetene a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului de inspectie fiscala nr. X prin care s-a stabilit in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar in suma de **X lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti, sau la Tribunalul Ilfov.