



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. / .11.2016
privind soluționarea contestației formulate
de .X. S.R.L. - în insolvență,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1596/19.08.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./17.08.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1596/19.08.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L. - în insolvență, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X./2010 și având CUI .X., cu sediul social în .X., B-dul .X., Sector .X., prin administrator special .X..

.X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.06.2016, respectiv pentru suma de.X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA ;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

De asemenea, .X. S.R.L. solicită stabilirea în minus a sumei de .X. lei reprezentând diferența dintre sumele achitate de societate cu titlu de impozit minim.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **06.07.2016**, conform Confirmării de primire poștale, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub

nr..X./03.08.2016 la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./28.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.06.2016, societatea solicită anularea în parte a deciziei de impunere și a considerentelor cuprinse în raportul de inspecție fiscală, prezentând următoarele argumente:

.X. S.R.L. susține că este una dintre principalele societăți ce activează pe piața jocurilor de noroc, în domeniul pariurilor sportive și non-sportive, fiind înființată în anul 2010 și având un număr de X agenții deschise în peste X de localități.

a. În privința constatărilor referitoare la TVA, pe baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea nu ar fi avut drept de deducere pentru o **sumă totală de .X. lei**, .X. S.R.L. susține că atât decizia de impunere, cât și raportul de inspecție fiscală sunt nemotivate, reținerile fiind de o manieră lapidară, fără să fie întocmite nicio situație care să evedențieze sumele aferente achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii (aparate de joc, piese de schimb și servicii de asistența IT), prin raportare la care a fost stabilit TVA de plată suplimentar.

În absența unei detalieri a operațiunilor care să permită identificarea bazei impozabile și fără să se poată cunoaște ce operațiuni au fost reținute de organele fiscale și în ce perioadă s-au desfășurat acestea, .X. S.R.L. susține că este în imposibilitate de a verifica corectitudinea sumei stabilite cu titlu TVA suplimentar de plată, nu poate formula apărare cu privire la aceste constatări și lipsa motivării de către organele de inspecție fiscală conform art.43 alin.2 lit.e) și f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, atrage nulitatea absolută a Deciziei de impunere cât și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală.

b. Societatea susține că **nu datorează suma de .X. lei** stabilită cu titlu de impozit pentru veniturile înregistrate din desfășurarea activităților

de pariuri sportive, întrucât în textul legal sintagma "*venituri înregistrate*" este definită de legislația specială în materia jocurilor de noroc, respectiv Normele metodologice de aplicare a prevederilor O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, aprobate prin 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, ca fiind diferența dintre "*totalul încasărilor realizate din organizarea de pariuri în cotă fixă*" și "*premiile acordate în luna respectivă*", și întrucât conform dispozițiilor legislației speciale, organizatorii de jocuri de noroc de tipul pariurilor în cotă fixă (indiferent după cum acestea sunt sportive sau non-sportive) sunt obligați să acorde premii/câștiguri jucătorilor, în procent de minim 60% din totalul încasărilor brute, a procedat la calcularea venitului impozabil în consecință, respectiv prin diminuarea veniturilor totale cu valoarea premiilor acordate în perioada de raportare.

Contribuabilul afirmă că interpretarea organelor fiscale este nelegală, întrucât nu ține cont de modificările intervenite cu privire la art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale legislației speciale în materia jocurilor de noroc, iar sumele stabilite suplimentar în sarcina societății, atât cu titlu de creanță fiscală principală, cât și cele accesorii nu sunt datorate.

De asemenea, .X. S.R.L. consideră că premiile acordate jucătorilor, care reprezintă minim 60% din sumele încasate, nu trebuie înregistrate niciodată ca venit al operatorului de pariuri sportive deoarece societatea nu se bucură niciun moment de aceste sume de bani, contrar constatărilor reținute în Raportul de inspecție fiscală.

Societatea susține că aceeași interpretare a fost statuată și în jurisprudența obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-38/93 H.J. .X. Spiel und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG împotriva Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, hotărâre ce confirmă pe deplin interpretarea societății cu privire la noțiunea de „*venituri înregistrate*”, ce constituie baza de calcul a impozitului minim prevăzut de art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în privința veniturilor obținute din activitatea de pariuri sportive.

.X. S.R.L. consideră că interpretarea organelor fiscale este una profund eronată și din faptul că "*veniturile înregistrate*" definite de legislația specială sunt aceeași noțiune cu cea utilizată de legislația fiscală și contabilă.

Societatea afirmă că veniturile înregistrate în contabilitate, din activitatea de pariuri, sunt determinate ca diferența dintre încasările brute și premiile acordate, abordare care denotă o aliniere din acest punct de vedere cu legislația contabilă reprezentată de prevederile O.M.F.P.

nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care la fel ca și cele ale O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, impun înregistrarea doar a acelor creșteri credibile ale beneficiilor viitoare cu titlu de venituri.

Contribuabilul menționează că sfera de aplicare a impozitului minim, conform Noului Cod Fiscal, nu mai cuprinde și activitatea de pariuri, aceasta urmând a fi supusă regulilor generale din materia impozitului pe profit, astfel că H.G. nr.111/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de punere în aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și pentru modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr.298/2013 privind organizarea și funcționarea Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc, pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 și pentru abrogarea H.G. nr.111/2016, nu ar avea nicio relevanță cu privire la stabilirea bazei de impunere, de vreme ce veniturile obținute ar urma să fie diminuate oricum cu sumele acordate drept premii, acestea fiind cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal.

În concluzie, având în vedere dispozițiile art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevăd expres noțiunea de "*venituri înregistrate*" precum și faptul că această noțiune este clar definită în legislația specială aplicabilă în materia jocurilor de noroc ca fiind venituri totale minus premii acordate jucătorilor în procentul expres stabilit de art.68 alin.6 din 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, .X. S.R.L. consideră că a calculat corect veniturile înregistrate ce au stat la baza aplicării procentului de 5% pentru determinarea impozitului minim stabilit de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, .X. S.R.L. afirmă că interpretarea societății este în deplină concordanță cu reglementările contabile, organele de inspecție fiscală aplicând eronat dispozițiile O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, raționamentul expus fiind nelegal întrucât se întemeiază pe o interpretare greșită a noțiunilor de „*venituri*” și „*cheltuieli*”, respectiv nu ține seama de împrejurarea că înregistrarea unui venit se poate efectua numai în măsura în care acesta generează, în mod credibil, o creștere a beneficiilor economice viitoare.

În ceea ce privește perioada 01.09.2011 – 31.12.2013, .X. S.R.L. susține că din analiza prevederilor pct.34 alin.1 lit.a), pct.20 alin.3 lit.a) și alin.4 și pct.41 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, rezultă că înregistrarea veniturilor se va face numai atunci când beneficiile economice viitoare, constând în creșterea valorii unui activ sau scăderea unei datorii, vor putea fi evaluate credibil.

De asemenea, societatea menționează că principiului prudenței impune ca veniturile să nu fie supraevaluate, întrucât altminteri situațiile financiare nu ar mai oferi o imagine credibilă asupra situației economice a societății,

Societatea consideră că din moment ce înregistrarea veniturilor nu este permisă până ce beneficiile economice viitoare aduse de acestea pot fi evaluate în mod credibil, ar fi lipsit de sens ca valoarea efectivă a înregistrării a veniturilor obținute din activitatea de pariuri sportive, să fie una diferită de această evaluare a beneficiului economic viitor.

.X. S.R.L. susține că evaluarea credibilă a beneficiilor economice viitoare presupune înregistrarea, cu titlu de venituri, numai a sumelor ce vor fi păstrate de societate, fiind absurd a se considera că sumele alocate din ștart, pe baza prevederilor legale ale art.68 alin.6 din 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, spre a fi acordate cu titlu de premiu către jucători, ar aduce o creștere a beneficiilor economice ale societății, de vreme ce acestea nu sunt apte să conducă la sporirea valorii activului întrucât nu vor fi niciodată utilizate de societate.

Societatea consideră că premiile/câștigurile acordate jucătorilor, reprezentând un procent de minim 60% din sumele încasate, reprezintă sume alocate încă de la început acestei destinații și ca atare nu determină în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare ale societății.

.X. S.R.L. afirmă că înregistrarea cu titlu de venituri a întregii sume reprezentând contravaloarea taxei de participare sau miză, achitată de jucători, ar fi de natură să conducă la o supraevaluare a veniturilor, prin reflectarea unei sume ce nu concordă cu evaluarea credibilă a beneficiului economic viitor al societății din aceste operațiuni și ar constitui așadar o încălcare flagrantă a principiului prudenței, conducând în esență la prezentarea unei imagini deformate a situației economice a acesteia, prin situațiile financiare întocmite.

În ceea ce privește perioada 01.01.2014- 31.12.2014, .X. S.R.L. susține că înregistrarea cu titlu de venituri din activitatea de pariuri sportive a sumelor diminuate cu premiile/câștigurile acordate jucătorilor, este susținută de prevederile pct.34 alin.1¹ din O.M.F.P. nr.3055/2009

pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene astfel cum a fost modificat prin O.M.F.P. nr.1898/2013.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiile pct.45 din din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene care instituie principiul necompensării în strânsă legătură cu prevederile pct.34 alin.1 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene referitoare la definiția noțiunilor de "venituri" și "cheltuieli", .X. S.R.L. susține că omisiunea sensului corect al noțiunii de „venituri”, care rezultă din interpretarea sistematică, coroborată și teleologică a prevederilor O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, conduc la interpretarea modului de înregistrare a „veniturilor”, ca și o compensare între două elemente distincte de activ și pasiv, concluzie distorsionată și irelevantă, întrucât nu se poate pune problema unei compensări între elementele de activ și pasiv ci vizează o operațiune ce se realizează numai ulterior delimitării veniturilor și a cheltuielilor aferente unei activități.

Societatea consideră că invocarea principiului necompensării este exclusiv rezultatul unei confuzii cu privire la notiunea de "venituri" obținute din activitatea de pariuri sportive și nu poate avea nicio relevanță pentru a stabili dacă interpretarea organelor fiscale sau cea a societății, cu privire la această noțiune este cea susținută de prevederile legale.

.X. S.R.L. susține că prin decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, într-un mod vădit eronat organele de inspecție fiscală au invocat în susținerea constatărilor referitoare la baza de calcul a impozitului minim, prevăzut de art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora societatea nu ar fi trebuit să diminueze încasările realizate din activitatea de pariuri sportive, cu sumele acordate drept premii/câștiguri către jucători, o serie de prevederi din legislația specială care nu prezintă niciun fel de relevanță pentru prezenta cauză.

Societatea afirmă că niciuna dintre prevederile art.3 alin.3, art.4 alin.1 și alin.2 și art.8 din O.U.G nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, invocate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, nu conduc la concluzia că taxele de participare ar fi sinonime cu veniturile și nici nu susțin ideea că sumele de bani, bunurile sau serviciile adordate cu titlu de „câștig” ar fi cheltuieli.

Societatea consideră că încadrarea stabilită de către organele fiscale ca și "cheltuieli de exploatare", are la bază argumente necunoscute și reprezintă o interpretare irelevantă, întrucât :

- baza de calcul a impozitului minim prevăzut de art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal o constituie „veniturile înregistrate” din activitatea de pariuri sportive iar nu „încasarile brute”,

- legislația specială (i.e. 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 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc) privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc) conține ea însăși o definiție a „*veniturilor înregistrate*”, acestea fiind calculate chiar prin deducerea premiilor/câștigurilor din încasările brute, astfel că orice analogie sau asimilare între noțiunile de „*venituri înregistrate*” și „*încasări brute*” este imposibilă.

Având în vedere argumentele menționate, societatea consideră că a procedat corect la determinarea veniturilor impozabile prin diminuaarea încasărilor cu valoarea premiilor acordate în mod obligatoriu conform legii, astfel încât .X. nu datorează creanța fiscală principală în cuantum de .X. lei și nici accesoriile aferente acesteia.

c) Societatea consideră că are dreptul să solicite stabilirea în minus a sumei de .X. lei reprezentând impozit aferent veniturilor obținute din pariuri non-sportive, declarat și achitat ca urmare a greșitei aplicări a art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu datorează suma de .X. lei stabilită suplimentar, cu titlu de impozit pe profit.

Societatea susține că în conformitate cu prevederile art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile pct.11 din Normele metodologice pentru aplicarea Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute din desfășurarea activităților de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive sunt supuse unui regim de impunere derogatoriu de la regulile generale din materia impozitului pe profit, iar pentru celelalte categorii de activități neprevăzute de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal urmează a fi aplicate dispozițiile generale în materia impozitului pe profit (i.e. 16% din profitul impozabil).

.X. S.R.L. susține că din eroare, nu a efectuat în mod corect această separație între pariuri sportive și alte categorii de pariuri la pariuri non-sportive, procedând la calcularea, declararea și achitarea impozitului minim prevăzut de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru toate activitățile de pariuri derulate.

Societatea afirmă că a constatat eroarea intervenită, respectiv faptul că nu a efectuat în mod corect separarea între pariurile sportive și alte categorii de pariuri/pariuri non-sportive și dat fiind faptul că depunerea unor declarații rectificative nu mai era permisă, a solicitat inspectorilor fiscali aplicarea corectă a tratamentului fiscal, însă organele de inspecție fiscală au refuzat solicitarea susținând că veniturile obținute din pariuri,

indiferent după cum acestea sunt sau nu în legătură cu evenimente sportive, sunt supuse prevederilor art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, .X. S.R.L. susține că întrucât noțiunea de „*pariuri sportive*” așa cum era definită prin art.6 din H.G. nr.251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc, a fost înglobată în art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a interpretat aceste dispoziții legale, luând în considerare numai acele venituri obținute din pariuri în legătură cu evenimente sportive.

De altfel, o interpretare contrară, prin includerea tuturor pariurilor, indiferent de faptul că acestea privesc sau nu evenimente sportive, .X. S.R.L. susține că în sfera de aplicare a art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ar fi nu doar contrară sensului explicit al acestora, care fac referire exclusiv la „*pariuri sportive*”, ci ar constitui o extindere nepermisă a unei excepții, cu privire la alte ipoteze decât cele avute în vedere de legiuitor.

Societatea afirmă că impozitul minim reglementat de prevederile art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă o excepție de la regulile generale din materia impozitului pe profit, prevăzute de art.19 și în considerarea acestui aspect, nu poate fi extinsă, prin analogie, pentru a fi aplicat și în alte situații decât cele stabilite de Legiuitor, întrucât aceasta ar fi o încălcare a regulii interpretării restrictive a normelor juridice prin care sunt instituite excepții de la regulă generală.

În consecință, cu privire la sumele stabilite și achitate de societate, prin aplicarea greșită a art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în privința pariurilor non-sportive, .X. S.R.L. susține că se impunea ca inspecția fiscală să stabilească în mod corect tratamentul fiscal aplicabil și să stabilească în minus sumele plătite cu acest titlu, dar nedatorate, conform prevederilor legale.

Din această perspectivă, argumentul reținut de organele fiscale, prin raportul de inspecție fiscală, în sensul că .X. nu a ținut evidențe separate pentru veniturile obținute din alte tipuri de pariuri decât cele sportive, societatea consideră că nu pot fi primite, întrucât rolul inspecției fiscale este de a aplica în mod corect prevederile fiscale incidente, indiferent de conduita contribuabilului.

.X. S.R.L. susține că în conformitate cu prevederile art.94 din Codul de procedură fiscală este irelevant dacă un contribuabil a aplicat corect sau nu dispozițiile legale, fiind deopotrivă indiferent dacă aplicarea acestora a fost în defavoarea bugetului de stat sau chiar în defavoarea contribuabilului, inspecția fiscală având obligația de a stabili bazele de impunere, diferențele de obligații fiscale datorate bugetului de stat și, dacă este cazul diferențele de obligații fiscale datorate contribuabilului, ca

urmare a stabilirii eronate de către acesta a bazelor de impunere și a impozitelor ori taxelor datorate și impun organelor de inspecție fiscală să procedeze la restabilirea legalității, prin stabilirea în minus a sumelor stabilite eronat și achitate de contribuabil, fiind inadmisibil ca acesta să rămână în pasivitate față de o astfel de situație, astfel cum s-a întâmplat în privința societății.

Totodată, .X. S.R.L. susține că urmare a excluderii de la aplicare a art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aceste venituri ar urma să fie incluse în ecuația impozitului pe profit, pentru determinarea impozitului datorat, iar prin stabilirea în minus a sumelor achitate nedatorat și stabilirea în plus a impozitului pe profit, rezultă o diferență în cuantum de .X. lei.

De asemenea, prin recalcularea rezultatului fiscal aferent fiecărui an din perioada ce a făcut obiectul inspecției, conform celor menționate, societatea consideră că nu datorează suma de .X. lei, stabilită prin decizia de impunere cu titlu de obligații fiscale suplimentare, reprezentând impozit pe profit aferent trimestrelor III și IV ale anului 2014.

În consecință, .X. S.R.L. solicită anularea deciziei de impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală, stabilirea în minus a sumei de .X. lei, reprezentând diferența dintre sumele achitate nedatorat de societate cu titlu de impozit minim, conform art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în privința veniturilor obținute din pariuri non-sportive, și anularea sumei de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent trimestrelor III și IV ale anului 2014, pentru activitatea de slot-machines și bar.

d. Referitor la suma de .X. lei și obligațiile fiscale accesorii aferente acesteia, reprezentând TVA stabilită suplimentar, ca urmare a recalculării pro-ratei, .X. S.R.L. consideră că reținerile din raportul de inspecție fiscală pe baza cărora pro-rata a fost recalculată prin luarea în considerare a încasărilor brute din activitatea de pariuri sportive și slot – machines, respectiv preluarea la numărător a încasărilor brute sunt nelegale, fiind în contradicție cu prevederile legale aplicabile, precum și cu interpretarea obligatorie a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în această privință, iar societatea nu datorează suma de .X. lei, stabilită suplimentar cu titlu de TVA nedeductibilă.

.X. S.R.L. susține că în conformitate cu interpretările Curții de Justiție a Uniunii Europene din Cauza C-38/93 H.J. .X. Spiel und Unterhaltungsgerate, în cazul aparatelor de jocuri de tip slot-machine care oferă posibilitatea de a câștiga, baza de impozitare nu include sumele de bani din totalul sumelor introduse în joc care corespund câștigurilor plătite către jucători, în cazul în care procentul câștigurilor acordat este stabilit în baza unei reglementări obligatorii.

Societatea susține că aceeași interpretare a fost reiterată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene și în Cauza C-377/11 International Bingo Technology SA c. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) („X.” prin care Curtea a analizat situația societății International Bingo din Spania, organizator de jocuri de noroc de tip Bingo, care implică distribuirea unor cartonașe de joc.

.X. S.R.L. susține că a calculat pro-rata pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor a căror destinație nu este cunoscută.

Având în vedere interpretarea obligatorie a prevederilor Directivei TVA, reținută de Curtea de Justiție în Cauzele menționate, .X. S.R.L. susține că în privința activității de pariuri sportive, situația de fapt din prezenta cauză este aproape identică cu cea din .X..

De asemenea, societatea menționează că referitor la calcularea pro-ratei, constatările organelor de inspecție fiscală reținute în Raportul de inspecție fiscală, sunt identice cu interpretarea organelor fiscale spaniole din .X., în sensul că la numitorul pro-ratei ar trebui inclusă valoarea premiilor acordate jucătorilor, aceasta fiind parte din cifra de afaceri a societății.

În consecință, societatea consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală, care a condus la diminuarea pro-ratei, ca urmare a majorării numitorului acesteia cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor, aferente activității de pariuri în cotă fixă, este contrară prevederilor Directivei TVA, astfel cum a fost aceasta interpretată de Curtea de Justiție în .X..

.X. S.R.L. afirmă că sumele reprezentând câștiguri acordate jucătorilor care participă la pariurile în cota fixă organizate de societate nu trebuie să figureze la numitorul raportului care servește la calculul pro-ratei de deducere a TVA achitat în amonte.

De asemenea, conform interpretării reținute de Curtea de Justiție în .X., societatea menționează că numitorul acestui raport trebuie să cuprindă, de fapt, baza de impozitare a TVA aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii ale persoanei impozabile, și anume contrapartida primită de acesta.

.X. S.R.L. menționează că contrapartida primită de societate pentru operarea aparatelor de jocuri tip slot-machines, este, în concordanță cu cele avute în vedere și de Curtea de Justiție în Hotărârile pronunțate în .X., reprezentată numai de sumele de care organizatorul jocului de noroc poate beneficia, fiind nelegal a se considera că aceasta ar include și sumele acordate drept premii/câștiguri către participanți.

Cu privire la activitatea de pariuri în cotă fixă, pentru activitatea de jocuri de tip slot-machines, .X. S.R.L. susține că rata minimă a câștigurilor

ce trebuie acordate jucătorilor este prevăzută în documentația de autorizare aferentă fiecărui aparat de joc în parte.

Contestatoarele afirmă că printre cerințele obligatorii prevăzute de Norma de metrologie legală NIV 01-2010 emisă de Biroul Român de Metrologie Legală, pentru a obține omologarea aparatului de joc, solicitanții sunt obligați să depună documente din care să rezulte "*procentul de câștig declarat de producător, în cazul unui număr specificat de jocuri efectuate*". Acest procent minim de câștig, setat de producător, face obiectul verificării de către Biroul Român de Metrologie și determină, prin efectul unui software al aparatului, acordarea unei sume minime către jucători.

.X. S.R.L. susține că organizatorii unor astfel de jocuri de noroc nu au niciun control asupra acordării acestor câștiguri, ea fiind generată prin mijlocirea software-ului menționat anterior, și în consecință, conform considerentelor reținute de Curtea de Justiție în Cauza .X., aceste sume, de care societatea nu beneficiază, nu pot fi incluse în contrapartida primită și, ca atare, nu pot fi luate în considerare la numitorul pro-ratei.

Întrucât legea stabilește modul de calcul al încasărilor din exploatarea jocurilor de slot-machines ca fiind diferența dintre sumele încasate și sumele acordate drept premii iar conform interpretării Curții de Justiție în .X. și reglementărilor interne specifice activității de slot-machines, .X. S.R.L. susține că este evident că suma ce trebuie inclusă la numitorul pro-ratei nu include câștigurile acordate jucătorilor.

În consecință, .X. S.R.L. consideră ca nelegală recalcularea pro-ratei în sensul diminuării ei și solicită anularea deciziei de impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală, cu privire la refuzul de a se recunoaște dreptul de deducere a TVA pentru suma de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./28.06.2016, s-au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.02.2010-31.12.2014.

Activitatea principală desfășurată de .X. S.R.L. o reprezintă activitatea de jocuri de noroc, cod CAEN 9200, pentru care deține licențe pentru exploatarea jocurilor de noroc în conformitate cu prevederile art.1 Capitolul I din 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:

- Licența pentru organizarea jocurilor de noroc Seria .X. pentru pariuri în cotă fixă, emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.05.2010-30.04.2015;

- Licența pentru organizarea jocurilor de noroc Seria .X. pentru tip slot-machine, emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.06.2010-31.05.2015;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc pentru pariuri în cotă fixă, Seria .X. emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.05.2010 - 30.04.2011;

- Decizia de exploatare a jocurilor de noroc pentru pariuri în cotă fixă, nr..X. emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.05.2011-30.04.2012;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc pentru pariuri în cotă fixă, Seria .X. emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.05.2012-30.04.2013;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc pentru pariuri în cotă fixă, Seria .X. emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.05.2013-30.04.2014;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc pentru pariuri în cotă fixă, Seria .X. emisă de Comisia de autorizare a jocurilor de noroc din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, valabilă în perioada 01.05.2014-30.04.2015;

a) Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.09.2011-31.12.2014, societatea a stabilit în mod eronat baza de calcul a impozitului pe profit, ca urmare a înregistrării eronate în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor din activitatea de pariuri și slot-machine, precum și a nerespectării prevederilor art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la veniturile înregistrate în contabilitate din activitatea de pariuri (sportive și alte tipuri de pariuri), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat în contul 708 "*Venituri din activități diverse*", soldul (diferența) dintre sumele de bani încasate ca miză (valoarea biletului de pariu) și câștigurile acordate jucătorilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidențele societății nu se regăsesc înregistrate în totalitate în conturile de

cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor, ci numai valoarea câștigurilor care au depășit valoarea biletelor de pariu încasate, în lunile în care s-au înregistrat asemenea situații.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat acest mod de calcul al impozitului pe profit pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri.

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.09.2011-31.12.2014, societatea nu a înregistrat în contabilitate veniturile și cheltuielile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot-machine, ceea ce a condus la determinarea eronată a impozitului pe profit atât pentru activitatea de pariuri sportive cât și pentru celelalte activități.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele activității de pariuri și slot-machine, astfel:

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miză (pentru pariuri) și totalul încasări (intrări) pentru slot-machine;

- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;

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

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe profit și nu a înregistrat venituri din pariuri sportive în sumă de 344.904.631 lei, astfel că în conformitate cu art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.3 alin.(3), art.4 alin.(1) și alin.(2) și art.8 alin.1 din Ordonanța de Urgența a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, pct.34 (1), pct.36.2 și pct.45.(1) și (2) din Anexa I „Reglementări contabile conforme cu Directiva a-IV a a Comunităților Economice Europene” din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, și art.68 alin(4) din 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 - Secțiunea a-V-a „Pariuri în cotă fixă”, au stabilit o diferență de impozit pentru veniturile din pariuri sportive în sumă de .X. lei și au calculat pentru perioada verificată impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

.X. lei - impozit aferent activității slot-machine și bar în 2014

.X. lei- impozit asupra veniturilor din activitatea de pariuri.

Având în vedere faptul că, urmare inspecției fiscale, a fost diminuată pierderea fiscală aferentă perioadei 2010- 2014 cu suma de .X. lei, coroborat cu calcularea corectă de către organele de inspecție fiscală la capitolul TVA a pro-ratei aferentă perioadei 2010 - 2014, fapt ce a determinat o cheltuială deductibilă pentru societate în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.23 lit.b) din Norme de aplicare a Codului fiscal, a rezultat că pierderea fiscală de recuperat în anii următori este în sumă de .X. lei.

Totodată, pentru neplata la termen a diferenței de impozit pe profit, în temeiul prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003, art.174(5) și art.176(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat **dobânzi în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei**, calculate până la data de 30.03.2016.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea este plătitoare de TVA începând cu data de 12.02.2010, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr..X. eliberat în data de 04.05.2010.

De asemenea, datorită faptului că în perioada 01.09.2011-31.12.2014 .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate veniturile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot-machine, coroborat cu modul eronat în care societatea a considerat că are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii destinate activității de jocuri de noroc, activitate scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste înregistrări au condus la determinarea eronată și calculul eronat al pro-ratei în perioada 2010 – 2014, astfel:

- pentru anul 2010 pro-rata conform societate : 12,48%
- pentru anul 2011 pro--rata conform societate : 6, 16%
- pentru anul 2012 pro-rata conform societate :7,10%
- pentru anul 2013 pro srata conform societate : 4,31 %
- pentro anul 2014 pro-rata conform societate : 3,10%.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspecție fiscală au recalculat pro-rata în conformitate cu prevederile art.147 alin(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca raport între:

- suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deduce la numerator; și

- suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit.a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei,

Modul de calcul stabilit de organele de inspecție fiscală a fost următorul:

- pentru anul 2010 pro-rata este de 6,40%
- pentru anul 2011 pro-rata este de 2,41 %
- pentru anul 2012 pro-rata este de 1,40%
- pentru anul 2013 pro-rata este de 0,80 %
- pentru anul 2014 pro-rata este de 0,59%.

Urmare recalculării taxei, **organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a dedus nelegal TVA în perioada 2010 - 2014 în sumă de .X. lei, contestată de societate.**

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 2010-2014, în sumă de .X. lei în temeiul art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 din O.G. nr.92/2003 și art.174 alin.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează accesorii în sumă de .X. lei, calculate până la data de 30.03.2016.

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

1. Referitor la suma de .X. lei stabilită cu titlul de impozit pe profit pentru veniturile înregistrate din desfășurarea activităților de pariuri sportive și non-sportive:

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în cazul organizatorilor de jocuri de noroc veniturile se înregistrează pe baza sumelor încasate de la participanții la jocuri

de noroc sau dacă acestea se înregistrează ca diferență între sumele încasate de la participanții la jocurile de noroc și contravaloarea premiilor acordate acestora.

În fapt, .X. S.R.L. a stabilit în perioada 2011-2014 impozitul pe profit pentru activitatea de pariuri sportive, calculând impozitul minim de 5% ca diferența dintre veniturile obținute din această activitate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor obținute din activitatea de pariuri conform prevederilor art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.09.2011-31.12.2014, .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate veniturile și cheltuielile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot – machine, respectiv:

- a evidențiat în contul 708 "*Venituri din activitati diverse*" soldul (diferența) dintre sumele de bani încasate ca miză (valoarea biletului de pariu) și câștigurile acordate jucătorilor,

- nu a înregistrat toate cheltuielile reprezentate de contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor, ci numai valoarea câștigurilor care au depășit valoarea biletelor de pariu încasate, în lunile în care s-au înregistrat asemenea situații.

Pentru perioada 01.09.2011-31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele activității de pariuri și slot-machine după cum urmează:

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miză (pentru pariuri) și totalul încasări (intrări) pentru slot-machine;

- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru activitatea de exploatare slot-machine, societatea a înregistrat în contabilitate numai diferența dintre veniturile obținute din această activitate (încasări = intrări) și câștigurile acordate jucătorilor (plăți = ieșiri), acest mod de calcul al impozitului pe profit fiind aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri.

Drept urmare, pentru **perioada 01.09.2011-31.12.2014** organele de inspecție fiscală au stabilit în temeiul art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de **.X. lei.**

De asemenea, .X. S.R.L. nu a diferențiat veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri non-sportive, societatea procedând la calcularea, declararea și achitarea impozitului minim pentru toate activitățile de pariuri derulate, ca diferență dintre veniturile obținute din această activitate și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor .

Societatea susține că a constatat eroarea intervenită și dat fiind faptul că depunerea unor declarații rectificative nu mai era permisă, a solicitat organelor de inspecție fiscală aplicarea tratamentului fiscal pentru aceste categorii de venituri rezultate din pariurile non-sportive și, pe cale de consecință, stabilirea în minus a sumei de .X. lei reprezentând diferența dintre sumele achitate nedatorate de societate cu titlu de impozit minim, aferent veniturilor obținute din pariuri non-sportive și nu datorează suma de **.X. lei stabilită cu titlu de impozit pe profit suplimentar aferent trimestrului III și IV ale anului 2014.**

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

„Art.18 Impozit minim :

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

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

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

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

În cazul în care impozitul pe 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, pentru activitatea de pariuri sportive, 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.

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

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

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

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin că .X. S.R.L. a desfășurat în perioada 2010 - 2014, activități de jocuri de noroc, respectiv pariuri sportive și slot-machine pentru care impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor înregistrate, cu respectarea condițiilor prevăzute la art.18 (1) din același act normativ.

Se reține că pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014 societatea a

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

Pentru perioada 2010 – 2014, întrucât societatea nu a înregistrat în contabilitate venituri și cheltuieli totale rezultate din activitatea de pariuri sportive și slot-machine, organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă stabilind că societatea trebuia să înregistreze:

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

- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor,

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

Organul de soluționare reține conform prevederilor **pct.34 alin.(1), pct. 36, alin. (2), pct.252 alin.(1) și (3) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene :**

34.(1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

36.2 Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

252 - (3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din aceasta activitate, în contul de profit și pierdere,

câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

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. S.R L. nu a înregistrat toate veniturile în conturile din clasa 7 "*Venituri*", venitul fiind stabilit de societate ca diferență între încasări și premiile acordate, la activitatea de de pariuri și slot-machine.

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

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

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

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

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

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

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

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

dreptului de participare la joc.

(2) Prin taxă de participare disimulată se înțelege orice sumă încasată sau solicitată suplimentar față de contravaloarea percepută de la aceeași persoană de același operator economic pentru vânzarea unor bunuri ori produse sau pentru efectuarea unor servicii similare ori identice, indiferent dacă aceasta este încasată sau solicitată direct de către organizatorul activității ori de către o altă persoană care participă sub orice formă la desfășurarea activității, având ca finalitate permisiunea dreptului de participare la jocul de noroc.

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

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

Conform prevederilor **pct.34(1) și pct.252 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:**

“Pct 34. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

Pct.252. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

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

Organul de soluționare a reținut de asemenea că societatea a aplicat, pentru determinarea impozitului pe profit aferent perioadei supusă verificării, cota procentuală asupra încasărilor din 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.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se mai reține că .X. S.R.L. a evidențiat în contul 708 "Venituri din activități diverse", soldul (diferența) dintre sumele de bani încasate ca miză (valoarea biletului de pariu) și câștigurile acordate jucătorilor

Organul de soluționare reține că în evidența contabilă a societății, nu se regăsesc înregistrate în totalitate în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor, ci numai valoarea câștigurilor care au depășit valoarea biletelor de pariu încasate, în lunile în care s-au înregistrat asemenea situații, acest mod de calcul al impozitului pe profit fiind aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, **nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri pentru competiții sportive, de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri** (exemplu pariuri cu privire la rezultatul alegerilor, la câștigătorul concursului Eurovision, sau pe rezultatele unor jocuri de tip bingo) .

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./11.12.2013 definitivă și irevocabilă, emisă în dosarul nr..X./2010, care a reținut că impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de reclamantă din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea

premiilor sau altor cheltuieli.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căreia „legislația specială conține ea însăși o definiție a „veniturilor înregistrate”, acestea fiind calculate chiar prin deducerea premiilor/câștigurilor din încasările brute, astfel că orice analogie sau asimilare între noțiunile de „venituri înregistrate” și „încasări brute” este imposibilă”, precizăm următoarele :

- sintagma **„încasări brute”** este definită în art.68 alin.(4) din H.G. nr.870/2009 prin care au fost aprobate Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 *”ca suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli ”*,

- prin **Adresa nr..X./03.02.2012**, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F. aduce lămuriri privind noțiunea de **„încasări efective”** utilizată de legiuitor la art.14 alin.2, lit.B din OUG nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, sintagmă ce reprezintă totalul încasărilor realizate de organizator respectiv suma percepută și încasată de către organizator de la participanții la joc, în schimbul dreptului de participare la joc.

- prin **adresa nr..X./28.09.2010**, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Management al Domeniilor Reglementate Specific din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat Direcției Generale Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală că prin sintagma **„încasări efective”**, se înțelege suma percepută și încasată de către organizator de la participanți la joc, în schimbul dreptului de participare la joc.

- în același sens este și **adresa nr..X./04.10.2010**, aflată în copie la dosarul cauzei, prin care Direcția Generală Juridică din cadrul A.N.A.F. a precizat că prin sintagma **„încasare efectivă”** se înțelege totalul încasărilor realizate de organizator provenite din vânzarea cartoarelor/biletelor, înainte de a se acorda vreun premiu.

- prin **adresa nr..X./02.04.2012**, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Management a Domeniilor Reglementate Specific din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizează faptul că: *prin “încasări efectiv realizate” noțiune utilizată în O.U.G. nr.77/2009, pe baza căreia se stabilește taxa aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, se înțelege totalul veniturilor fără a scădea premiile sau alte cheltuieli.*

*Facem precizarea că, una dintre completările aduse de Hotărârea Guvernului nr.823/2011 privind modificarea și completarea Hotărârii 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, a fost modificarea sintagmei din anexa nr.11 respectiv **„total vânzări”** cu sintagma **„încasări efective”**,*

tocmai pentru a clarifica eventuale confuzii între noțiunea de "încasări efectiv realizate" utilizată în Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 și noțiunea "total încasări" din Hotărârea Guvernului nr.870/2009".

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia „organele de inspecție fiscală au interpretat eronat noțiunea de venituri realizate din activitatea de pariuri prin aplicarea prevederilor la art.3 alin.(3), art.4 alin.(1-2) și art.8 alin.(1) din O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc”, se reține că veniturile realizate de organizatorii de jocuri de noroc sunt reprezentate de sumele percepute de la participant în schimbul dreptului de participare la joc, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt reprezentate de sumele plătite jucătorilor, conform prevederilor art.3 alin.(3), art.4 alin.(1-2) și art.8 alin.(1) din O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

Organul de soluționare reține că în condițiile în care:

- beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate,

- potrivit prevederilor legale această contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii intrărilor de numerar,

- societatea a încasat contravaloarea biletelor de participare vândute pentru activitatea de natura pariurilor sportive, precum și sumele introduse de jucători în aparatele slot machines (încasări care reprezintă o creștere efectivă a intrărilor de numerar), sumele încasate pentru activitatea de natura pariurilor sportive, precum și pentru activitatea de jocuri de noroc de tip slot machines, organizate de .X. S.R.L., reprezintă venituri ale acesteia ce trebuiau înregistrate în evidența contabilă.

Organul de soluționare reține că activitatea desfășurată de societate nu constă în a reuni într-un cadru organizat diverși participanți urmând ca aceștia să parieze între ei, situație în care rolul său s-ar fi rezumat doar la garantarea comportamentului corect al jucătorilor și garantarea efectuării corecte a plății premiilor – transferul sumelor pierdute de unii participanți către participanții câștigători.

Activitatea societății a constat în organizarea efectivă a activității de natura pariurilor sportive și non-sportive (activității de slot-machines și bar pentru trimestrul III și IV ale anului 2014), prezentând participanților oferta ce cuprinde sumarul tuturor evenimentelor pe care se poate paria (prezentate în lista de pariuri), stabilind cotele de multiplicare ale mizelor, încasând contravaloarea biletelor jucate, iar în situația câștigării biletelor

de către jucători, achitând contravaloarea acestora, urmare verificării și validării biletelor câștigătoare.

În consecință, contravaloarea biletelor de participare vândute de societate pentru prestațiile ce constau în organizarea pariurilor de natură sportivă, reprezintă pentru .X. S.R.L. încasări în nume propriu, sumele încasate trecând în proprietatea societății și **contribuind la creșterea beneficiilor acesteia, fapt pentru care, aceste sume se înregistrează în evidența contabilă ca venituri**, iar sumele achitate participanților în urma validării evenimentelor și deținerii unor bilete câștigătoare reprezintă pentru societate un efort financiar propriu, ceea ce **conduce la diminuarea beneficiilor economice ale .X. S.R.L. aceste sume se înregistrează în evidența contabilă ca și cheltuieli**, nu ca un venit nerealizat.

Referitor la argumentele societății privind faptul că „(...) prin includerea tuturor pariurilor, indiferent de faptul că acestea privesc sau nu evenimente sportive, în sfera de aplicare a art.18 alin.1 Codul Fiscal ar fi nu doar contrara sensului explicit al acestora, care fac referire exclusiv la „pariuri sportive”, ci ar constitui o extindere nepermisă a unei excepții, cu privire la alte Ipoteze decât cele avute în vedere de Legiuitor (...) în consecință, cu privire la sumele stabilite și achitate de societate prin aplicarea greșită a art.18 alin.1 din Codul fiscal în privința pariurilor non-sportive, se impune ca inspecția fiscală să stabilească în mod corect tratamentul fiscal aplicabil și să stabilească în minus sumele plătite cu acest titlu, dar nedatorate ”, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

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

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

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

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

d) pronosticuri (pariuri) sportive, dacă evenimentele aleatorii

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

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

3. Odată cu abrogarea Hotărârii Guvernului nr.251/1999 și adoptarea cadrului legal în vigoare, reprezentat de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și H.G. nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, pariurile au fost împărțite, potrivit art.10, alin(1), lit.b) din Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 în: **pariuri mutuale, pariuri în cotă fixă, pariuri în contrapartidă.**

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

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

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

Organul de soluționare a reținut atât din Raportul de inspecție fiscală, cât și din documentele aflate la dosarul cauzei că și înainte și după apariția Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc în perioada 01.09.2011 -31.12.2014 contestatoarea a obținut aceleași tipuri de venituri din activități de pariuri (care cuprind pariuri pentru competiții sportive, pariuri pentru curse de câini și parierea pe numere extrase la loteriile internaționale) și venituri din exploatarea jocurilor de noroc tip slot-machine, activități de pariere care sunt incluse în categoria pariurilor în cotă fixă conform clasificării utilizate de dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, fapt necontestat de societate.

Conform Declarațiilor 101 privind impozitul pe profit, se reține că societatea a declarat că a avut venituri din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor și a cazinourilor sau pariurilor sportive, pentru care a calculat un impozit pe profit de 5% declarându-le pe rândul 40.2 din Declarațiile depuse pentru anii 2010-2011, respectiv rândul 42.2 pentru anii 2012-2014.

Organul de soluționare reține că societatea contestatoare a aplicat în mod corect prevederile Codului Fiscal, pentru activitatea de pariuri în cotă fixă încadrate astfel conform clasificării utilizate de dispozițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, stabilind impozitul pe profit prin compararea sumelor rezultate ca urmare a aplicării regulii generale prevăzute de art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a regulii speciale prevăzute de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în schimb a stabilit eronat baza de impozitare a impozitului minim de 5% aplicându-l la diferența dintre veniturile încasate din activitatea de pariuri din care au fost scăzute premiile acordate jucătorilor și nu la totalul veniturilor încasate așa cum prevede legea, fapt pentru care nu se reține solicitarea contestatoarei de a se stabili cu semnul minus a sumei de .X. lei.

Se reține că societatea își contestă propriul mod de calcul al impozitului pe profit pentru activitatea de pariuri, pentru care a deținut licența pentru organizarea jocurilor de noroc de tip pariuri în cotă fixă.

Referitor la cuantumul impozitului pe profit contestat de .X. lei, se reține că prin decizia de impunere contestată, cuantumul acestui impozit este de .X. lei, diferența reprezintă, așa cum reiese din cuprinsul contestației, suma plătită în plus de societate în trimestrul III și IV 2014.

Referitor la invocarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv cauzele: C-38/93 .X. Spiel und

Unterhaltungsgerate Aufstellungs-gesellschaft mbH & Co. KG împotriva Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst și C-377/11 Internațional Bingo Technology S.A. c. Tribunal Economico-Administrativo Regional de Cataluna (TEARC), acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, în speță nu au fost constatate interpretări diferite ale legii de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit, acestea fiind datorate de societate în baza actelor normative care reglementează acest impozit, prevăzute de Codul fiscal și de reglementările contabile în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

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

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

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

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

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

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei prin majorarea veniturilor obținute din pariuri sportive și din activitatea de slot-

machines, în condițiile în care societatea nu a înregistrat în contabilitate, în totalitate, veniturile rezultate din activitatea de pariuri și slot-machine.

În fapt, datorită faptului că în perioada 01.09.2011-31.12.2014, .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate veniturile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot-machine, coroborat cu modul eronat în care societatea a considerat că are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii destinate activității de jocuri de noroc, activitate scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste înregistrări au condus la determinarea eronată și calculul eronat al pro-ratei în perioada 2010 – 2014, astfel:

- pentru anul 2010 pro-rata conform societate : 12,48%
- pentru anul 2011 pro-rata conform societate : 6,16%
- pentru anul 2012 pro-rata conform societate : 7,10%
- pentru anul 2013 pro-rata conform societate : 4,31 %
- pentru anul 2014 pro-rata conform societate : 3,10%.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspecție fiscală au recalculat pro-rata în conformitate cu prevederile **art.147 alin.(6)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca raport între:

- suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deduce la numerator; și

- suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit.a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei,

Modul de calcul stabilit de organele de inspecție fiscală a fost următor:

- pentru anul 2010 pro-rata este de 6,40%
- pentru anul 2011 pro-rata este de 2,41 %
- pentru anul 2012 pro-rata este de 1,40%
- pentru anul 2013 pro-rata este de 0,80 %
- pentru anul 2014 pro-rata este de 0,59%.

Urmare recalculării taxei, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea și-a dedus nelegal TVA în perioada 2010 - 2014 în sumă de .X. lei.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada 2010-2014, în temeiul art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 din O.G. nr.92/2003 și art.174 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează dobânzi în sumă de **.X. lei**.

În drept, sunt incidente speței prevederile **art.147 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. [...]

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol.[...]

*(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, **se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.***

(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”

coroborat cu **pct.47 din H.G. nr.44/2003 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**

“47. (1) În aplicarea art.147 alin.(3) și alin.(4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art.147 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro rata.

(5) În cazul în care ulterior depunerii decontului de taxă se constată erori în calculul pro rata definitivă pentru perioade anterioare:

a) *dacă pro rata corect determinată este mai mică decât pro rata utilizată, persoana impozabilă are obligația să procedeze la regularizarea diferențelor în cadrul perioadei prevăzute la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal;*

b) *dacă pro rata corect determinată este mai mare decât pro rata utilizată, persoana impozabilă are dreptul să procedeze la regularizarea diferențelor în cadrul perioadei prevăzute la art.147¹ alin.(2) din Codul fiscal.*

Regularizarea se înscrie în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care sunt constatate aceste erori”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în situația în care persoana impozabilă cu regim mixt efectuează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

În ce privește modul de calcul al pro-ratei, recalcularea acesteia se efectuează conform prevederilor art.147 alin.(6), alin.(7), alin.(8) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(6) Pro-rata prevăzută la alin.(5) se determină ca raport între:

a) *suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și*

b) *suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.*

(7) Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

a) *valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;*

b) *valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);*

c) *valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.*

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.”

Totodată, se reține că potrivit **art.147¹ alin.(1) din Codul fiscal:**

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, respectiv modul de determinare a pro-ratei, întrucât .X. S.R.L. a realizat venituri din activitatea de exploatare a jocurilor de noroc de tip slot machines, precum și din activitatea de natura pariurilor sportive în cotă fixă, avea obligația ca la calculul pro-ratei să includă totalitatea veniturilor încasate din aceste activități și nu doar diferența între sumele încasate de la participanți din activitatea de jocuri de noroc organizată (pariuri și slot machines) și contravaloarea câștigurilor participanților.

Prin urmare, având în vedere faptul că:

- la calculul pro-ratei societatea nu a luat în considerare totalitatea veniturilor realizate,

- pentru achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii, precum și pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare, societatea în mod eronat și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă, întrucât la momentul efectuării acestor achiziții nu se cunoștea destinația ori proporția în care vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere,

organul de soluționare reține că pentru aceste operațiuni, pentru care .X. S.R.L. a evidențiat taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, **avea obligația să-și exercite dreptul de deducere în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal**, respectiv pe bază de pro-rată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada 01.09.2011-31.12.2014 .X. S.R.L. nu a înregistrat în contabilitate veniturile totale rezultate din activitatea desfășurată de pariuri și slot-machine, coroborat cu modul eronat în care societatea a considerat că are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii destinate activității de jocuri de noroc, activitate scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, societatea a determinat și calculul eronat pro-rata în perioada 2010 – 2014, astfel:

- pentru anul 2010 pro-rata conform societate : 12,48%
- pentru anul 2011 pro-rata conform societate : 6,16%
- pentru anul 2012 pro-rata conform societate :7,10%
- pentru anul 2013 pro-rata conform societate : 4,31 %
- pentru anul 2014 pro-rata conform societate : 3,10%.

Organele de soluționare reține că în mod corect **organele de inspecție fiscală au recalculat pro-rata** în conformitate cu prevederile **art.147 alin(6)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

- pentru anul 2010 pro-rata este de 6,40%
- pentru anul 2011 pro-rata este de 2,41 %
- pentru anul 2012 pro-rata este de 1,40%
- pentru anul 2013 pro-rata este de 0,80 %
- pentru anul 2014 pro-rata este de 0,59%.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu contestă TVA stabilită suplimentar rezultată din achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii și nici TVA rezultată din contractul de servicii nr.FN/01.04.2010 cu societatea .X. Cipru, ci subliniază la pagina 27 din contestație ca înțelege să conteste modificarea pro-ratei ca urmare a majorării de către organele de inspecție fiscală a numitorului fracției, în sumă totală a operațiunilor care nu dau drept de deducere TVA – cele aferente activității de pariuri sportive și slot-machines – au fost incluse încasările totale, fără ca acestea să fie diminuate cu sumele reprezentând premii/câștiguri acordate jucătorilor.

Întrucât societatea nu prezintă argumente sau documente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./28.06.2016 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-.X./28.06.2016 contestată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Cât privește argumentul contestatarii potrivit căruia constatările de la pct. A pagina 20 din raportul de inspecție fiscală nu sunt motivate, iar

atât pentru cele de la pct. A, cât și pentru cele de la pct. B nu au fost întocmite situații care să evidențieze sumele aferente acestor operațiuni, fapt pentru care decizia de impunere ar fi lovită de nulitate absolută, acestea nu se rețin.

Potrivit prevederilor **art.43 alin.2 lit.e) și lit.f) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, invocate de contestatară:

„Art. 43 (2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

Nu se reține argumentul contestatoarei întrucât atât în raportul de inspecție fiscală cât și în decizia de impunere contestată se precizează atât motivul de fapt de la pct. A pagina 20 din raportul de inspecție fiscală, respectiv „*Având în vedere că achizițiile au fost efectuate pentru activitatea de jocuri de noroc, scutită de TVA fără drept de deducere, societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii în sumă totală de .X. lei*”, cât și temeiurile de drept, respectiv art.145 alin.2 coroborat cu art.133 alin.2, art.141 alin.2 lit.c), art.146 - 147¹, art.150(2)-(6), 156² și art.157(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea din analiza Deciziei de impunere nr.F-.X./28.06.2016 contestată, rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F. nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice*”, cuprinzând motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilită în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

3. Având în vedere cele mai sus, precum și faptul că în sarcina societății a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și TVA în sumă de **.X. lei**, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, precum și pentru faptul că societatea nu aduce argumente

privind modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește cota aplicată la numărul de zile pentru care se calculează accesorii, se reține că societatea datorează și **accesoriile în sumă de.X. lei aferente impozitului pe profit și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA**, drept pentru care contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru aceste sume.

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

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L.** - **în insolvență**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./28.06.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de.X. lei reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA ;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

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

DIRECTOR GENERAL
X