



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de Administrare
Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5,

București, CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. 66 / 2017

privind soluționarea contestației depuse de

.X. S.R.L. - în insolvență - din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.A_SLP 115/17.01.2017

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./11.01.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 115/17.01.2017 asupra contestației formulate de .X. S.R.L.- în insolvență cu sediul în jud. .X. str. .X., .X./2007, C.U.I. RO .X., reprezentată prin administrator special .X. conform extrasului nr.X emis de Oficiul Național al Registrului Comerțului, generat în data de 22.02.2017, aflat la dosarul cauzei.

.X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BV .X./31.10.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.10.2016, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit pentru perioada 2010 - 2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BV .X./31.10.2016 a fost comunicată societății conform adresei nr..X./03.11.2016 aflată în copie la dosarul cauzei, în data de 07.11.2016, prin remitere sub semnătură, iar contestația a fost înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., la data de 20.12.2016 conform ștampilei registraturii aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.- în insolvență.

I. Prin contestația formulată, .X. S.R.L. aduce următoarele argumente:

Contestatară susține că potrivit avizului de inspecție fiscală nr.X./07.09.2016, obiectul inspecției fiscale parțiale a fost impozitul pe profit, iar perioada supusă verificării a fost 01.01.2010 - 30.06.2016, acțiunea de inspecție fiscală efectuându-se pe o perioadă de șase ani și șase luni de zile, fapt ce încalcă prevederile art.117 alin.(1) coroborate cu art.110 și art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contribuabilul susține că organele fiscale își fundamentează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-BV nr.X./31.10.2016 și Raportul de inspecție fiscală F-BV nr.X./31.10.2016 pe o stare de fapt fiscală aparținând exercițiului fiscal 2010 - perioadă prescrisă ca urmare a împlinirii termenului de prescripție.

.X. S.R.L. afirmă că organele de inspecție fiscală au verificat impozitul pe profit pentru perioada fiscală 2010, perioadă prescrisă la data efectuării inspecției fiscale și susținută chiar și în Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-BV .X./31.10.2016, la pag.6 de organele de inspecție fiscală.

Pentru obligația fiscală privind impozitul pe profit datorat pentru exercițiul financiar 2010, contestatară menționează că termenul de prescripție „începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor”, respectiv de la data de 01 iulie 2011 și se încheie „în termen de 5 ani”, respectiv la data de 30 iunie 2016.

De asemenea, .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr.F-BV .X./31.10.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.10.2016 întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat obiectiv toate prevederile legale în vigoare și documentele justificative puse la dispoziție, după cum urmează :

1. În perioada 01.01.2010 - 31.12.2015, modul de impozitare a activităților de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, era reglementat de art.32 din O.U.G. nr.34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, publicate în Monitorul Oficial nr.249/14.04.2009;

Începând cu data de 01.01.2016, modul de impozitare a activităților de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, este reglementat de art.18 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea afirmă că atât Legea nr.571/2003, H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cât și Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, nu precizează în mod expres cum se determină veniturile din activitatea de tip cazino, care prezintă particularități față de restul activităților nominalizate - baruri de noapte, cluburi de noapte, discoteci, al căror venit reprezintă suma încasărilor.

.X. S.R.L. susține că activitatea de tip cazino se deosebește de celelalte activități enumerate, prin faptul că venitul brut reprezintă diferența dintre suma rezultatelor zilnice pozitive și suma rezultatelor negative.

De asemenea, se menționează că prin Precizarea nr.9.634/16.10.1997 pentru aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din O.G. nr.14/1997 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 1997, publicat în Monitorul Oficial nr.259 bis/30.10.1997, însăși Ministerul Finanțelor a reglementat, stabilit și legiferat înțelesul noțiunii veniturilor realizate din activitățile privind organizarea jocurilor de noroc, ca diferență între totalul rulajului încasărilor pentru fiecare joc și totalul premiilor acordate jucătorilor.

De asemenea, contribuabilul afirmă că Precizarea Ministerului Finanțelor nr.X/16.10.1997 nu numai că definește în mod expres noțiunea de „*venituri realizate*” din jocuri, ci conține și monografia privind reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind înregistrarea încasărilor și a plății premiilor.

Prin această precizare, legiuitorul a înțeles să delimiteze cele două noțiuni, „*încasări brute*” și „*venituri*”, respectiv noțiunea de „*încasări brute*” nu poate fi identificată cu noțiunea de „*venituri*”, având în vedere că încasarea realizată în cursul unei sesiuni de joc nu reprezintă o creștere a beneficiilor economice ale organizatorului decât sub condiția că rezultatul jocului de noroc să permită acestuia utilizarea sumelor pentru stingerea cheltuielilor operaționale, respectiv sub condiția că rezultatul jocului să fie favorabil organizatorului.

Societatea susține că atâta timp cât Legea nr.571/2003, H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal sau H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, utilizează aceeași expresie și anume „*venituri realizate*” - definite de către Ministerul Finanțelor prin Precizarea nr.X/1997, nu este posibilă interpretarea diferită a aceleiași noțiuni care definește o bază de calcul a unei taxe sau a unui impozit cu privire la același domeniu de activitate, cu atât mai mult cu cât o altă interpretare decât cea din Precizarea nr.X/1997 nu se regăsește expres formulate în niciun alt act normativ în vigoare în perioada verificată.

.X. S.R.L. susține că în practica internațională, metodologia de calcul definește „*venitul brut din jocurile de noroc de tip cazino*” ca fiind diferența

dintre câștigul și pierderile din jocuri de noroc, înainte de deducerea costurilor și a cheltuielilor aferente activității, de unde rezultă că pierderile din joc nu constituie cheltuieli.

Societatea menționează că în evidența contabilă se utilizează un singur cont, în care se înregistrează atât rezultatele pozitive (venit) cât și pierderile din zilele cu rezultate negative, soldul contului reprezentând rezultatul final (venitul) a organizatorului de joc.

Pentru calculul impozitului pe profit pentru activitățile de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor, societatea susține că legiuitorul nu face vorbire de nicio diferență între venituri și anumite cheltuieli și nici de excluderea unor venituri de la stabilirea bazei de calcul a impozitului.

2. Societatea susține că în conformitate cu principiului universal „*actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*”, actul trebuie interpretat în înțelesul în care el poate produce efecte, nu în a-l lăsa fără niciun efect, reglementat ca atare în dreptul românesc de art.978 din vechiul Cod civil și art.1268 din noul Cod Civil, actele cu un înțeles îndoielnic și susceptibil de mai multe înțelesuri echivoce.

Contribuabilul menționează că actul trebuie să producă efectele juridice dorite de părți, având în vedere că raporturile juridice se încheie în vederea creării, modificării sau stingerii unor fapte juridice stricto sensu.

.X. S.R.L. susține că prin Decizia nr.1829/2012, I.C.C.J a recunoscut aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare „*in dubio contra fiscum*”, conform căruia „*prevederile legate incerte se interpretează în contra autorităților fiscale*”.

Contestatară afirmă că principiul „*in dubio contra fiscum*”, odată cu finalizarea cauzei nr.39766/2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului, iar perceperea injustă de taxe prin reglementarea contradictorie și interpretarea neunitară a actelor normative este capabilă de a aduce atingere dreptului de proprietate reglementat de art.1 din Protocolul nr.1 la Convenția CEDO.

3. .X. S.R.L. susține că în activitatea de jocuri de noroc de tip casino, venitul nu se realizează la momentul încasării contravalorii jetoanelor sau a taxelor de participare la jocurile de noroc, ci abia după plata câștigurilor către jucători, astfel că venitul societății nu poate fi decât cel obținut după deducerea premiilor plătite jucătorilor.

Societatea menționează că cheltuielile de exploatare sunt în mod expres, distinct și limitativ prevăzute la pct.263 din Reglementările contabile conforme cu directivele europene la secțiunea 8.10, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/29.10.2009 și cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul marfurilor vandute și al ambalajelor;

- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli postale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc).

În urma celor menționate anterior, societatea susține că premiile acordate jucătorilor nu reprezintă cheltuieli de exploatare pentru a putea fi incluse în baza de impozitare a încasărilor din activitatea de cazinou, ci pierderi care diminuează venitul cazinoului.

.X. S.R.L. afirmă că venitul cazinoului rezultă din însumarea rezultatelor zilnice pozitive (câștig pentru cazinou/pierdere pentru jucător) și a celor negative (pierdere pentru cazinou/câștig pentru jucător) în funcție de incidența elementului aleatoriu, premiile acordate jucătorilor reprezintă, pentru cazinou, pierderi, în timp ce cheltuielile de exploatare sunt realizate cu caracter permanent, relativ constante, fiind făcute pentru plata salariilor, pentru deținerea și întreținerea spațiului, utilităților, pentru plata taxelor specifice, a contribuțiilor la fondurile speciale, etc., iar câștigul sau pierderea cazinoului sunt aleatorii.

Prin interpretarea de către organele de inspecție fiscală a sumelor plătite jucătorilor drept cheltuieli de exploatare ale cazinoului, contestatara susține că s-a ajuns la majorarea nejustificată a bazei de impozitare și în mod corespunzător a impozitului pe profitul din activitatea de cazinou, iar lipsa unei metodologii contabile specifice activității de cazinou care să fie aliniată la practica internațională a condus la interpretări confuze cu efecte negative asupra situației financiare a societății.

.X. S.R.L. afirmă că premiile plătite jucătorilor nu pot fi interpretate ca fiind cheltuieli de exploatare sau cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, organele de inspecție fiscală operând în mod discreționar cu aceste noțiuni, argumentația lor fiind precară și lipsită de substanță, contrară

prevederilor art.1 din Protocolul 1 din Convenția europeană a drepturilor omului, reprezentând o ingerință în patrimoniul societății, incompatibilă cu gradul de protecție minimă conferită proprietății de instrumentul european.

Contestatarea solicită anularea/desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-BV .X./31.10.2016 și a Raportului de inspecție fiscală F-BV .X./31.10.2016, luându-se în considerație toate argumentele și probele invocate în contestație.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. la .X. S.R.L, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./31.10.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-BV .X./31.10.2016, constatându-se următoarele aspecte care au fost contestate :

Activitatea desfășurată de .X. S.R.L. este de jocuri de noroc și pariuri, având la baza Licențele de organizare pentru jocurile de noroc tip cazinou (10 mese în exploatare aflate în proprietatea societății și care figurează în contabilitate în contul 213 "*Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantatii*")- Autorizații de exploatare eliberate de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc (ONJN) ;

- Licența seria RO nr..X. pentru organizarea jocurilor de noroc tip cazinou cu valabilitate de X ani, care expiră la data de la 30.11.2019;

- Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc de tip cazinou seria RO.X. valabilă până la data de 30.11.2016, pentru un număr de X mese cu ruletă și X mese de cărți ;

- Decizia privind autorizarea de exploatare a jocurilor de noroc caracteristice cazinourilor nr..X./27.11.2015 pentru un număr de X mese de jocuri specifice cazinourilor cu seriile XXX

În perioada 21.07.2016 - 28.07.2016, organele de inspecție fiscală au efectuat la .X. S.R.L. un control inopinat, constatându-se deficiențe în ceea ce privește modul de înregistrare a veniturilor din activitatea de jocuri de noroc-tip cazinou și tip slot-maschine, și a stabilit efectuarea inspecției fiscale la această societate. Astfel, s-a emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./07.09.2016 (comunicat societății sub semnătură în data de 22.09.2016).

Inspecția fiscală parțială privind impozitul pe profit s-a desfășurat începând cu data de 22.09.2016 – fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 31.

Urmare a inspecției fiscale parțiale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate în contul de venituri 708

”Venituri din activități diverse”, doar diferența între încasările de la persoanele fizice participante la jocurile de noroc și primele acordate acestora, respectiv sumele retrase din aparatele de joc tip slot - maschine sau de la mesele de joc tip cazinou, diminuând astfel cifra de afaceri – veniturile care ar fi trebuit înregistrate în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea *„veniturilor”* sau a *„pierderilor”* s-a efectuat de către societate pe fiecare masă de joc sau aparat de joc în parte, la finele fiecărei zile ca diferență între *„încasări”* și *„plăți”*, în contabilitate în contul.708 *”Venituri din activități diverse”*, reflectându-se doar soldul (diferența) dintre sumele de bani care au fost rulate în jocurile de noroc (sume încasate de la participanții la jocuri de tip casino sau tip slot-machine) din care s-au scăzut sumele de bani care au fost retrase/respectiv acordate participanților la jocuri, astfel :

* În cazul înregistrării unui profit pe masa de joc/aparat de joc (încasările depășesc plățile pe zi) societatea a înregistrat: 5311=708 cu suma în negru ;

* În cazul înregistrării de pierdere la sfârșitul zilei pe masa de joc sau aparat de joc, societatea a înregistrat : 5311=708 cu suma în roșu.

Prin această modalitate de înregistrare în contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit (în cazul activității de casino) cu sumele stornate/neînregistrate în venituri în contul 708 *”Venituri din activități diverse”* /analitice distincte pe cele două tipuri de activități.

Prin Notificarea din data de 06.10.2016, organele de inspecție fiscală au solicitat .X. S.R.L. să explice raționamentul economic al înregistrării în contabilitate în contul de venituri a diferențelor între sumele încasate de la participanții la jocuri și sumele plătite/retrase din mașinile de joc respectiv de la mesele de joc/tip casino, iar prin Răspunsul din data de 11.10.2016 la Notificarea din data de 06.10.2016, organul de inspecție fiscală a constatat că *societatea nu a înregistrat cheltuieli privind „plățile de premii” pe contul 708 ”Venituri din activități diverse”, în respectivul cont fiind înregistrate rezultatele zilnice (cu semnul “+” rezultatele pozitive iar cu semnul “-” rezultatele negative).*

Organele de inspecție fiscală au constatat că între participantul la joc și organizator are loc un *“acord”* între vânzător (cazinou) și cumpărător/ respectiv utilizatorul activului (participantul la joc), acord prin care: *“în schimbul unei sume de bani, organizatorul pune la dispoziția participantului la joc sistemul de joc constând în mese de joc și mașini mecanice/electrice cu câștiguri tip slot-machini, oferindu-i acestuia posibilitatea participării la joc, respectiv posibilitatea obținerii unui eventual câștig”* fără să justifice înregistrarea în venituri doar a diferenței între *“încasări”* și *“plăți”*.

Conform prevederilor O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și a 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, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin înregistrarea în conturile de venituri doar a diferenței dintre sumele brute încasate de la participanții la jocurile de noroc/casino și slot-machine și sumele plătite/retrase de la mese de joc și aparatele electronice cu câștiguri, .X. S.R.L. a încălcat prevederile legale în ceea ce privește înregistrarea veniturilor, respectiv Secțiunea 8.10.1. Venituri - art.252. - 255 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la centralizarea încasărilor și plăților înregistrate în *“Situțiile zilnice ale încasărilor la mesele de joc”* (pentru activitatea de casino întocmite de societate pe mesele de joc, și la recalcularea diferențelor față de veniturile înregistrate în contabilitatea agentului economic .

În timpul inspecției, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru activitatea de casino prin aplicarea cotei de 5% la veniturile realizate/încasate de la clienți care figurează în *“Situția încasărilor zilnice și lunare pe mese de joc”*, centralizate.

Pe lângă veniturile aferente activității propriu-zise, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 758 *“Venituri din bacșiș casino”*, care însumează .X. lei și se adaugă la baza impozabilă pentru aplicarea cotei de 5 %.

Organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit pentru activitatea de cazinou cu cota de 5 %, stabilind un impozit pe profit în sumă de .X. lei, față de impozit pe profit calculat de societate cu cota de 5 % de .X. lei, diferența de impozit pe profit de constituit și de achitat fiind de .X. lei în baza prevederilor art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct.11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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:

Aspecte de procedură:

a. În ceea ce privește invocarea de către societatea contestară a prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili în sarcina sa obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pentru anul 2010, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Potrivit prevederilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2010, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

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

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

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

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 22.09.2016.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului

administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

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

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în O.P.A.N.A.F. nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2010.

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

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

Rezultă că argumentele contestatarii cu privire la efectul împlinirii

termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2010 declarația anuală se depune până la data de 15 aprilie 2011, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2012.

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

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2010 – 30.06.2016, inspecția fiscală a început la data de 22.09.2016, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.31 și finalizată în data de 25.10.2016, iar Decizia de impunere nr.F-BV 425 a fost emisă la data de 31.10.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 22.09.2016 – 31.10.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2012 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv 22.09.2016 (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 31), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare nu era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă înăuntrul termenului de prescripție.

Pentru considerentele mai sus enunțate, nu poate fi reținut nici argumentul societății contestatoare referitor la efectuarea acțiunii de inspecție fiscală asupra unei perioade de 6 ani și 6 luni întrucât, așa cum s-a arătat, prevederile legale aplicabile în materia calculului termenului de prescripție sunt cele ale O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, act normativ în vigoare la data la care acest termen a început să curgă, potrivit dispoziției art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit dispozițiilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit pentru anul 2010, începe să curgă, așa cum s-a reținut la data de 01.01.2012 și nu era prescris la momentul inițierii acțiunii de

inspecție fiscală.

b. În ceea ce privește afirmația contestatarii cu privire la nelegalitatea comunicării avizului de inspecție fiscală F-BV .X./07.09.2016, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Potrivit art.122 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.”

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea a făcut obiectul unui control inopinat efectuat în baza Ordinului de serviciu nr.X/21.07.2016, înscris la poziția X din RUC, la finalizarea căruia a fost încheiat Procesul verbal nr.X/07.09.2016 (acte aflate în copie la dosarul contestației).

Deoarece în timpul controlului inopinat au fost constatate deficiențe în ceea ce privește modul de înregistrare a veniturilor din activitatea de jocuri de noroc, s-a propus efectuarea inspecției fiscale conform referatului cu Popuneri de efectuare a inspecției fiscale nr.X/05.09.2016. Astfel, a fost emis Ordinul de serviciu nr.X/07.09.2016 și Avizul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./07.09.2016, comunicat contribuabilului sub semnătură în data de 22.09.2016, în timpul controlului inopinat.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul că inspecția fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit a început în data de 22.09.2016, fiind înscrisă în RUC la poziția X, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile art.122 alin.4 lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare în ceea ce privește comunicarea avizului de inspecție fiscală.

Aspecte de fond:

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

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

În fapt, .X. S.R.L. a declarat în perioada 2010-2016 impozitul pe profit pentru activitatea de casino, calculând impozitul minim de 5% la 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.

Astfel, în perioada supusă verificării, .X. S.R.L. a înregistrat în contabilitate în conturile de venituri, respectiv contul 708 „*Venituri din activități diverse*” și 758 „*Venituri din bacsis casino*”, diferența între încasările de la persoanele fizice participante la jocurile de noroc și premiile acordate acestora, respectiv sumele retrase din aparatele de joc tip slot-maschine sau de la mesele de joc cazinou.

Prin înregistrarea pe conturile de clasa 7 „*Venituri*” doar a diferenței dintre totalitatea încasărilor și cheltuielilor cu premiile acordate, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. și-a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit (în cazul activității de Casino) cu sumele stornate / neînregistrate în venituri – contul 708 „*Venituri din activități diverse*”/ analitice distincte pe cele X tipuri de activități, respectiv joc tip slot-maschine și/sau de la mesele de joc cazinou.

Pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au procedat la centralizarea încasărilor și plăților înregistrate în „*Situațiile zilnice ale încasărilor la mesele de joc*” (pentru activitatea Casino) întocmite de societate pe mesele de joc casino, conform prevederilor O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare și ale H.G. nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice a O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea veniturilor realizate de societate din sumele încasate de la participanții la joc tip casino, precum și la recalcuarea diferențelor față de veniturile înregistrate în contabilitatea societății.

Astfel, în temeiul art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina .X. S.R.L. impozitul pe profit în sumă de .X. lei, impozit recalculat pentru activitatea de cazinou cu cota de 5%.

În drept, sunt aplicabile speței art.18 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.12.2015, care stipulează:

„Art.18 Impozit minim :

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

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

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

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

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

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

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

În perioada 01.01.2016 – 30.06.2016, sunt aplicabile prevederile art.18 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“Art.18 Regimul special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor:

Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor, 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 impozitului în cotă de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

coroborate cu pct.4 Secțiunea a 3-a din H.G. nr.1/2016 privind Normele

metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“Regimul special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor:

4. Intră sub incidența prevederilor art.18 din Codul fiscal contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor, încadrați potrivit dispozițiilor legale în vigoare; aceștia trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru stabilirea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare activităților vizate. La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din activitățile vizate în veniturile totale realizate de contribuabil. În cazul în care impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% din veniturile înregistrate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, aferente activităților vizate, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. Acest impozit se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozit calculat potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal”.

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 Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale exprimat prin adresa nr.X/12.05.2015, aflat în copie la dosarul cauzei.

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

„Art.2 (1): Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art.1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile

de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

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

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

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

Se reține că .X. S.R.L. a înregistrat în categoria veniturilor în perioada 01.01.2010 – 31.12.2016, doar diferența dintre sumele brute încasate de la participanții la jocurile de noroc/casino și slot-machine și sumele plătite/retrase de la mese de joc și aparatele electronice cu câștiguri, diminuând astfel veniturile realizate.

Pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au recalculat veniturile realizate de societate din sumele încasate de aceasta de la participanții la jocuri tip casino, precum și diferențele față de veniturile înregistrate în contabilitatea societății.

Organul de soluționare reține conform pct.34 alin.(1), pct. 36 alin.(2), pct.252 alin.(1) și alin.(3) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene și pct.19 alin.(2) și pct.431 din Secțiunea 4¹⁷ din O.M.F.P. nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, că :

“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.

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".*

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

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

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 jocuri de noroc în cotă fixă tip casino.

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

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

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

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

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

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

„Art.3(3) Organizarea oricărui joc de noroc implică existența cumulativă

a următoarelor elemente: joc și/sau partidă, taxă de participare sau miză, fond de câștiguri sau premii, mijloace de joc, organizator, participanți.

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în

contabilitate, pe bază de documente justificative.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că .X. S.R.L. a înregistrat veniturile aferente activității de casino, pe conturile de clasa 7 „Venituri” înregistrând doar diferența dintre încasările eferente pariurilor și cheltuielilor cu premii acordate.

a. Referitor la argumentele contestatarei, potrivit cărora: “ *echipa de control nu a analizat obiectiv toate prevederile legale în vigoare [...], nu oferă o „definiție” sau o formulă concretă de calcul pentru veniturile din activitățile menționate, [...] nu precizează în mod expres cum se determină veniturile din activitatea de tip casino – care prezintă particularități față de restul activităților nominalizate [...] și nu a înregistrat în venituri sumele încasate de la clienți întrucât acestea nu reprezintă surse proprii ale companiei[...] iar din tăcerea legiuitorului nu se poate deduce decât faptul că în aceste venituri nu se includ toate sumele înregistrate în contabilitate cu titlu de venit în măsura în care sunt obținute din activitățile de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor*”, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât între participantul la joc și organizator are loc o tranzacție economică, un “acord” între vânzător (cazinou) și cumpărător/respectiv utilizatorul activului (participantul la joc), acord prin care în schimbul unei sume de bani, organizatorul pune la dispoziția participantului la joc sistemul său informatic (software, hardware, mese de joc și mașini mecanice/electrice cu câștiguriu tip slot-machini, mijloace de comunicații care servesc și permit organizarea jocurilor de noroc), oferindu-i acestuia posibilitatea participării la joc, respectiv posibilitatea obținerii unui eventual câștig.

b. Referitor la Precizarea nr.X/16.10.1997 pentru aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din O.G. nr.14/1997 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 1997, publicat în Monitorul Oficial nr.259 bis/30.10.1997, pe care societatea o invocă în susținerea contestației, organul de soluționare reține că această precizare a fost emisă de Ministerul Finanțelor Publice pentru aplicarea unitară a taxei de 20% datorată pentru jocurile de noroc organizate pe teritoriul României, în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.130/1997 potrivit cărora:

“1. Începând cu data de 1 septembrie 1997, pentru toate categoriile de jocuri de noroc organizate pe teritoriul României, s-a instituit o taxă de 20%, calculată asupra încasărilor totale realizate din exploatarea acestor jocuri.Prin notiunea de incasari totale se înțelege totalul veniturilor realizate din organizarea jocurilor de noroc, calculate ca diferență între totalul rulajului încasarilor pentru fiecare joc și totalul premiilor acordate jucătorilor, în limitele prevăzute de lege.

2. Formularele pe baza cărora se determină totalul încasărilor realizate

din exploatarea jocurilor de noroc, precum și instrucțiunile de completare sunt redactate în anexele la prezentele precizări. Aceste formulare se prezintă sub forma de foi volante, numerotate, snuruite și parafate, urmând a fi înregistrate la organele fiscale înainte de a fi completate.

3. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind înregistrarea încasărilor supuse taxei se face astfel

a) încasarea sumelor în lei și valută:

5311 "Casa în lei" = 708 "Venituri din activități diverse" analitic "jocuri de noroc"

5314 "Casa în valută" = 708 "Venituri din activități diverse" analitic "jocuri de noroc"

b) achitarea premiilor:

658 "Alte cheltuieli de exploatare" = 5311 "Casa în lei" analitic "jocuri de noroc"

658 "Alte cheltuieli de exploatare" = 5314 "Casa în valută" analitic "jocuri de noroc"

c) taxa de 20% calculată la baza de impozitare:

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = 446 "Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

d) plata efectivă a taxei:

446 "Alte impozite, taxe și varsaminte asimilate" = 5121 "Conturi în bănci în lei",

și deși .X. S.R.L. invocă în susținerea contestației aceste operațiuni, organul de soluționare reține că societatea nu respectă operațiunile, întrucât în contabilitate nu a evidențiat distinct încasările și premiile, ci doar "câștigurile" sau "pierderile" rezultate pe mese de joc și pe zile.

c. Organul de soluționare reține potrivit prevederilor 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 și art.12 alin.(3), art.25 alin.(1), art.40 alin.(1) și alin.(2) și art.74 alin.(1) din Secțiunea a 2-a - "Jocuri de noroc caracteristice cazinourilor":

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

Art.25: "(1).Jocurile de noroc caracteristice activității cazinourilor se desfășoară în spații corespunzătoare, denumite cazinouri, în care exploatarea jocurilor de noroc este realizată la mese speciale, folosind mijloace de joc specifice.

Jocurile de noroc se organizează:

a) între participanți și organizator;

b) *direct între participanți, organizatorul având obligația de a asigura respectarea regulamentelor de joc astfel cum au fost aprobate de comitet.*

Art.40: (1).Organizatorii au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea conform prevederilor legale în vigoare.

(2) Evidența primară se ține zilnic, pentru fiecare masă de joc pe formularul prezentat în anexa 10 a) și conform instrucțiunilor de completare a acestuia.

Din instrucțiunile de completare a formularului prevăzut în anexa 10 a) "Centralizatorul încasărilor la mesele de joc se reține faptul că acesta servește la :

- stabilirea bazei de impozitare a încasărilor din activitatea de cazinou;*
- înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor de exploatare a meselor de joc".*

Art.74 : "(1) Organizatorii de jocuri de noroc au, în funcție de specificul activității de jocuri de noroc desfășurate, următoarele obligații: (...)

c) să țină zilnic la fiecare sală de joc o evidență completă, clară și detaliată a încasărilor realizate de fiecare mijloc de joc în parte, precum și a premiilor sau câștigurilor acordate, înconformitate cu prevederile prezentei hotărâri, în limba română".

d. În ceea ce privește susținerile societății potrivit căroră: *"în obiectivele avute în vedere de organele de inspecție fiscală cu ocazia inspecției fiscale nu se identifică : verificarea bazei impozabile a impozitului pe profit și nici a modului de determinare/calcul a impozitului pe profit, susținând că s-au stabilit în sarcina societății obligații de plată suplimentare prin depășirea obiectivelor acțiunii de inspecție fiscală dispuse de autoritatea fiscală",* acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la pag.4 din Raportul de inspecție fiscală - *"Obiective avute în vedere cu ocazia inspecției fiscale"* printre obiectivele minimale și *"verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate"*, diferențele la impozitul pe profit rezultând tocmai datorită faptului că societatea a înregistrat în contabilitate în conturile de venituri 708 „*Venituri din activitati diverse*”, doar diferența între încasările de la persoanele fizice participante la jocurile de noroc și primele acordate acestora, diminuând astfel în mod artificial baza de calcul a impozitului minim de 5 % aplicat la venituri .

e. În ceea ce privește invocarea jurisprudenței ICCJ referitoare la aplicarea principiului de drept „*in dubio contra fiscum*” precum și a jurisprudenței CEDO, nici aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pe de o parte, practica instanțelor judecătorești

nu este unitară (a se vedea Decizia nr.7695/2013 a ICCJ menționată la pag.18 din prezenta decizie), iar pe de altă parte, în speță nu este vorba de o prevedere legală incertă care, după parcurgerea tuturor etapelor prevăzute de lege, respectiv art.13 din Legea nr.207/2013 privind Codul de procedură fiscală, să fie necesar a fi interpretată în favoarea contribuabilului.

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

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.BV .X./31.10.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.R.L. - în insolvență, împotriva Deciziei de impunere nr.F-BV .X./31.10.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală F-BV nr..X./31.10.2016, pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,
X