



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. 304 / 2016
privind soluționarea contestației formulate
de .X. S.R.L., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1634/26.08.2016

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./24.08.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1634/26.08.2016, asupra contestației formulate de .X. S.R.L., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr..X./2009 și având CUI .X., cu sediul social în cu sediul în .X. Sectorul X, Drumul .X. .X., reprezentată convențional de Cabinet de Avocat .X., prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale nr..X./ 2016, anexată în original la dosarul contestației, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedure în .X. Sector X, .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-MC .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.06.2016, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc.

De asemenea, .X. S.R.L. contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.06.2016.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **08.07.2016**, prin remitere directă, conform semnăturii directorului general .X. aplicată pe adresa de comunicare nr..X. AIF .X./04.07.2016, 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./09.08.2016** 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) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./29.06.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.06.2016, societatea solicită anularea în parte a deciziei de impunere și a considerentelor cuprinse în raportul de inspecție fiscală, prezentând următoarele argumente:

1. Impozit pe Profit :

.X. S.R.L. menționează că activitatea desfășurată de societate este aceea de jocuri de noroc de tipul pariurilor în cotă fixă definită de dispozițiile art.10 alin.1 lit.b) punctul ii din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

Contestatară afirmă că societatea a desfășurat activități de pariuri sportive care sunt incluse în categoria pariurilor în cotă fixă, și deși în cuprinsului Regulamentului de joc pentru pariuri în cotă fixă aprobate de către Comisia de Autorizare a Jocurilor de Noroc nu sunt definite pariurile sportive și nici nu se fac alte referiri cu privire la procedura de pariere, acestea sunt incluse în pariurile generale și reprezentând pariuri în cotă fixă în conformitate cu art.10 alin.1 lit.b) punctul ii din O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.R.L. susține că a deținut în perioada analizată următoarele licențe pentru organizarea jocurilor de noroc:

- Licența seria .X. din 23.12.2008 pentru exploatarea jocurilor de noroc de tipul pariuri sportive, pentru perioada 23.12.2008 - 22.12.2009;
- Licența seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc pariuri în cotă fixă, valabilă în perioada 01.11 -2009 - 31.10.2014
- Licența seria .X., valabilă în perioada 01.11.2014 - 31.10.2019 pentru organizarea jocurilor de noroc pariuri în cotă fixă;
- Licențele pentru organizarea jocurilor de noroc de tip slot-machine (licența seria .X. și Licența seria .X.) valabile în perioada 01.10.2009-30.09.2019.

Contestatară afirmă că organele de inspecție fiscală au omis din analiză împrejurarea că **activitatea de pariuri sportive a fost desfășurată de societate numai în perioada 01.01.2009 – 31.10.2009**, în temeiul licenței pentru exploatarea jocurilor de noroc seria B nr..X./23.12.2008, conform căreia activitatea pentru care licența s-a acordat era specificată în mod expres: „*pariuri sportive*”.

.X. S.R.L. menționează că această licență a fost acordată operatorului economic conform legislației în vigoare la momentul acordării (decembrie 2008), respectiv Hotărârea Guvernului nr.251/1999, care recunoștea activitatea de pariuri sportive ca activitate de jocuri de noroc, activitatea de pariuri sportive fiind exploatată de societate numai în perioada 01.01.2009 – 31.10.2009.

De asemenea, societatea susține că în conformitate cu legislația specifică domeniului jocurilor de noroc, venitul organizatorului de jocuri de noroc se determină ca diferență între sumele încasate de la participanți cu titlul de taxă de participare și câștigurile achitate acestora, și conform dispozițiile art.1¹ din cuprinsul O.U.G. 77/2009, introdus la data de 13 februarie 2015, în scopul de a clarifica această noțiune. Conform art.11 din O.U.G. 77/2009, pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, venitul din jocurile de noroc al unui operator licențiat se calculează ca diferență dintre sumele încasate de la jucatori cu titlul de taxă de participare la joc și premiile acordate (inclusiv «jack-pots-ul) pentru fiecare tip de joc pe o zi/luna calendaristică. Anterior modificărilor legislative intrate în vigoare la data de 13 februarie 2015, în cuprinsul Anexei 12 la H.G. nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de punere în aplicare a O.U.G. nr.77/2009, era prevăzut că veniturile organizatorilor de pariuri în cota fixă se determinau ca diferență între sumele încasate și sumele achitate cu titlul de premii către participanți.

Societatea susține că în conformitate cu dispozițiilor **art.17 și art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, iar pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, 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.

.X. S.R.L. menționează că noțiunea de pariu era consacrată de dispozițiile art.6 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc, și începând cu luna iunie 2009, organizarea și exploatarea jocurilor de noroc pe teritoriul României se desfășoară în condițiile stabilite de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu completările și modificările ulterioare.

Contestatară afirmă că deși a fost modificată succesiv de la data adoptării, 26 iunie 2009, și până în prezent, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, nu a cuprins în niciuna dintre versiunile care au fost și nici în cea care este în vigoare, nicio referire la jocul de noroc de tipul pariurilor sportive.

De asemenea, întrucât în stabilirea bazei de impozitare, organele de inspecție fiscală nu au distins între venituri generate de activitatea de pariuri în cotă fixă, .X. S.R.L. menționează că obligațiile fiscale suplimentare nu sunt stabilite în raport de natura sportivă sau non-sportivă a evenimentelor care au stat la baza încasărilor, concluziile fiind netemeinice și nelegale, obligația prevăzută de dispozițiile art.18 din Codul fiscal fiind extinsă asupra unor venituri pe care legea nu le include în categoria activităților economice pentru care se impunea plata impozitului pe profit minim.

Societatea consideră că atâta vreme cât activitatea de pariuri sportive nu mai este consacrată legislativ, nefiind definită de legislația în vigoare, stabilirea obligațiilor fiscale ale contribuabilului autorizat să desfășoare activitatea de pariuri în cotă fixă potrivit art.18 din Codul Fiscal este pur arbitrară.

.X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a determina în mod exact întinderea obligației fiscale, aplicând impozitul pe profit la baza impozabilă corect determinată, indiferent de înregistrarea contabilă realizată de contribuabil sau de declarațiile fiscale ale acestuia, și nu poate fi primită concluzia organelor fiscale referitoare la o pretinsă recunoaștere a obligației fiscale de către contribuabil, scopul inspecției fiscale fiind tocmai corectarea erorilor contribuabilului dacă acestea s-ar fi produs.

Contestatară afirmă că organele de inspecție fiscală erau obligate să stabilească natura activității supuse impunerii (pariuri sportive) și să determine cu exactitate valoarea bazei impozabile, neexistând niciun argument legal pentru includerea în categoria veniturilor impozabile a tuturor încasărilor din activitatea de pariuri în cotă fixă.

.X. S.R.L. menționează că o astfel de acțiune nu s-a realizat efectiv, tocmai pentru că nu există criterii obiective, stabilite de lege pentru a distinge dacă parte dintre veniturile societății provin din activitatea de pariuri sportive ori care dintre veniturile societății din pariuri în cotă fixă reprezintă venituri din pariurile sportive.

Societatea susține că în conformitate cu legislația specifică domeniului jocurilor de noroc, venitul organizatorului de jocuri de noroc se determină ca diferență între sumele încasate de la participanți cu titlul de taxă de participare și câștigurile achitate acestora, iar conform prevederilor **art.68 din H.G. nr.870/2009**, în vigoare pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale și reluată și în cuprinsul Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr.111/2016, impun organizatorului de pariuri în cotă fixă să acorde minim 60% din încasări sub forma câștigurilor către participanți.

.X. S.R.L. menționează că în conformitate cu prevederile invocate, organizatorul nu va putea dispune de cel puțin 60% din sumele încasate cu titlul de taxa de participare (miza), colectată de la participanți.

Societatea afirmă că nu poate fi acceptată interpretarea noțiunii de venit, în aplicarea art.18 din Codul Fiscal ca fiind egală cu totalul mizelor puse în joc de participanți, având în vedere că cel puțin în privința sumelor reprezentând 60% din încasări, nu se poate reține beneficiul pe care ar putea să îl genereze pentru organizatorul de jocuri de noroc, chiar dacă la momentul încasării nu se cunoaște identitatea câștigătorului, obligația legală de a achita valoarea minimă a sumelor reprezentând premii către câștigători fiind neechivocă.

.X. S.R.L. consideră că nu numai că legea recunoaște posibilitatea de a efectua deducerea acestor sume, ci stabilește implicit efectuarea acesteia tocmai ca urmare a faptului că sumele reprezentând 60% din totalul încasărilor se restituie în orice situație către participanți (în cazul în care nu sunt restituie cu titlul de câștiguri din jocuri de noroc, organizatorul este obligat să le atribuie în cadrul campaniilor promoționale).

Urmare a nerecunoașterii obligațiilor legale de achitare a câștigurilor către participanți, societatea menționează că organele fiscale au majorat nejustificat baza de impozitare prin includerea acestora în categoria veniturilor societății, deși o astfel de abordare presupune excluderea conținutului economic al tranzacției.

.X. S.R.L. menționează că sumele achitate de organizatorul de jocuri de noroc reprezintă condiția intrinsecă pentru desfășurarea activității și nu o cheltuială de exploatare, așa cum sunt, spre exemplu cheltuielile cu salariile, chiriile pentru deținerea și întreținerea spațiilor comerciale, taxe sau contribuții.

Societatea susține că organizatorul va putea dispune numai de sumele reprezentând diferența între taxele colectate și câștigurile achitate participanților la finalul unui ciclu de joc, acestea reprezentând sumele care pot fi alocate către suportarea cheltuielilor de exploatare - salarii, chirii, redevențe, teză susținută și de jurisprudența **Curtii Europene de Justiție a Uniunii Europene, consacrată în cauza C-38/93 Glawe Finanzamt Hamburg - Barmbek-Uhlenhorst**, întrucât există o reglementare națională care impune ca o cotă-parte din încasările brute să fie restituite către participanți sub formă de câștiguri, sumele care reprezintă veniturile organizatorului, înregistrate astfel în contabilitatea acestuia sunt numai cele care rămân disponibile acestuia la finalul sesiunii de joc.

Contestatară susține că Curtea Europeană de Justiție a Uniunii Europene a aratat neechivoc că în cazul aparatelor de joc ce ofeă posibilitatea unui câștig, baza de impunere nu include și porțiunea, fixată obligatoriu prin lege, care corespunde câștigurilor jucătorilor, și aplicând principiul enunțat de Curte la cauza analizată, rezultă că baza de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit nu poate include cota - parte de minim 60% din încasările brute, pe care organizatorul o achită, în conformitate cu legislația aplicabilă, cu titlu de câștiguri.

De asemenea, societatea afirmă că organele de inspecție fiscală au omis să ia în considerare că natura activității impune restituirea unei cote-părți din sumele încasate de organizator către participanți, sub forma câștigurilor, și conform dispozițiilor **art.68 alin.6) din Hotărârea Guvernului nr.870/2009** privind aprobarea Normelor Metodologice de punere în aplicare a O.U.G. nr.77/2009, procentul de câștiguri din totalul încasărilor brute va fi de minim 60%, calculate pentru perioada de valabilitate a autorizației.

Contestatară menționează că este relevant că legiuitorul a înțeles să delimiteze cele două noțiuni, „*încasări brute*” și „*venituri*”, referindu-se în mod distinct la noțiuni cu înțelesuri diferite, înțelegând că în cuprinsul normelor metodologice de punere în aplicare a O.U.G. nr.77/2009, cota minimă de câștiguri să fie determinată din valoarea încasărilor brute (suma totală încasată de la jucatori sub forma mizei), în timp ce obligația fiscală (impozitul pe profit) se determină prin raportare la venitul societății.

Societatea susține că dacă cele două noțiuni ar fi identice, astfel cum în mod eronat încearcă să acrediteze ideea organelor de inspecție fiscală, nu există nici un temei legal pentru utilizarea a două denumiri distincte, o astfel de interpretare, fiind în dezacord vădit cu dispozițiile art.37 alin.1 din Legea nr.24/2000, privind normele de tehnica legislativă, versiunea republicată, potrivit cărora în limbajul normativ aceleași noțiuni se exprimă numai prin aceiași termeni.

Conform dispozițiilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile, în vigoare pe perioada în care s-a realizat inspecția fiscală, .X. S.R.L. menționează că 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, conform art.34 alin.1 lit.a) din Reglementările contabile din 29 octombrie 2009 în conformitate cu Directiva a IV a a Comunităților Economice Europene, coroborând cu cele ale art.68 alin.6 din H.G. nr.870/2009, rezultă că noțiunea de încasare nu este identică cu cea de venituri, având în vedere că încasarea realizată de organizator în cursul unei sesiuni de joc nu reprezintă o creștere a beneficiilor economice ale organizatorului decât numai sub condiția că rezultatul jocului de noroc să permită acestuia utilizarea sumelor pentru stingerea cheltuielilor operaționale, respective sub condiția că rezultatul jocului să fie favorabil organizatorului.

Față de argumentele prezentate anterior, .X. S.R.L. menționează că este evident că baza impozabilă a fost crescută nejustificat de organele de inspecție fiscală, prin includerea în categoria veniturilor a sumelor reprezentând câștiguri ale participanților, datorate obligatoriu de organizator în temeiul dispozițiilor legale anterior citate.

2. Taxa de autorizare a jocurilor de noroc :

Societatea susține că în conformitate cu prevederile **art.14 alin.2, punctul iii, litera B. din O.U.G. nr.77/2009**, în cazul în care, în cursul anului de autorizare, *„încasările efective depășesc încasările estimate prin documentația prezentată la data autorizării, taxa anuală de autorizare datorată se va recalcula prin aplicarea cotei procentuale prevăzute în anexă asupra încasărilor efective cumulate”* de la începutul perioadei de autorizare, recalcularea se va efectua lunar, începând cu prima luna în care se înregistrează depășirea rezultatelor estimate, iar conform Anexei la O.U.G. nr.77/2009, punctul L, taxa de autorizare pentru jocurile de noroc bingo *„(...) Prin încasări efectiv realizate se înțelege veniturile totale*

realizate de organizatorul de jocuri de noroc ca urmare a vânzării biletelor de participare la joc”.

.X. S.R.L. menționează că deși aparent, textul este aplicabil numai în scopul determinării încasărilor dintr-o activitate diferită (aceea de bingo), în realitate definiția trebuie să fie valorificată și în ceea ce privește noțiunea de încasare efectivă din activitatea de pariuri în cotă fixă, dând astfel eficiență dispozițiilor art.37 alin.1 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă care prevăd că: „*în limbajul normativ aceleași noțiuni se exprimă numai prin aceiași termeni*”.

Dat fiind că legiuitorul a înțeles să utilizeze aceeași noțiune pentru determinarea bazei supuse taxării, .X. S.R.L. susține că este de neconceput (și nelegal, fiind încălcate dispozițiile art. 37 din Legea 24/2000) ca sumele reprezentând încasări efectiv realizate să fie stabilită pe criterii diferite pentru cele două categorii de activități, astfel că încasările efectiv realizate nu pot fi reprezentate în cazul activității de pariuri în cotă fixă decât de veniturile organizatorilor.

Contestatară afirmă că în conformitate cu Anexei 12 la H.G. 870/2009, situația încasărilor lunare din pariuri în cotă fixă, veniturile organizatorului se determină ca diferență între valoarea totală a biletelor vândute (totalul taxelor de participare) și valoarea premiilor plătite în luna de raportare, astfel că algoritmul de calcul utilizat de societate respectă prevederile legale, **majorarea bazei de impunere fiind stabilită în cursul inspecției fiscale fără nici un argument legal.**

Având în vedere motivele de jure și de facto anterior invocate, .X. S.R.L. susține nelegalitatea și netemeinicia concluziilor din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.06.2016 și solicită **anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.06.2016 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.06.2016** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina societății și a taxei de autorizare pentru activitatea de pariuri în cotă fixă;

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.06.2016, s-au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2009 - 31.12.2014.

1. Impozit pe profit:

Din verificarea documentelor prezentate de reprezentanții .X. S.R.L. (balanțe de verificare, fișe cont, registru evidență fiscală, documente justificative care stau la baza înregistrărilor din evidența contabilă), organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2009-2014, societatea a obținut venituri din activitatea de jocuri de noroc de tipul pariuri sportive și slot machine, care sunt incluse în categoria pariurilor în cotă fixă conform clasificării utilizate de dispozițiile O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă încasări, venituri și cheltuieli aferente activității de jocuri de noroc de tipul pariuri sportive conform conturilor contabile evidențiate în balanțele de verificare pentru perioada 2009-2014:

462.1 "*Creditori*" și 708.1.001- 708.1.113 "*Venituri din activitatea de pariuri sportive*".

Conform Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat pentru perioada 01.01.2009-31.12.2014, impozitul pe profit aplicând regula generală prevăzută la art.19 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând în baza de impozitare veniturile și cheltuielile înregistrate de societate în evidența contabilă pe total activitate societate, respectiv pariuri sportive, activitatea de exploatare slot-machine, activitatea de comercializare produse.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.R.L. a stabilit în mod eronat baza de calcul a impozitului pe profit ca urmare a înregistrării eronate în evidența contabilă a veniturilor din activitatea de pariuri sportive. Astfel, în conturile 708 "*Venituri din activități diverse*" a fost înregistrată diferența dintre veniturile obținute din activitatea de pariuri sportive (încasări) și premiile acordate jucătorilor (plăți), față de înregistrarea în conturile de venituri, în integralitate, a încasărilor totale, nediminuate cu valoarea premiilor.

Prin înregistrarea eronată în evidența contabilă a veniturilor din activitatea de pariuri sportive, organele de inspecție fiscală au constatat că a fost diminuată baza impozabilă, nefiind respectate prevederile art.18 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au recalculat și estimat veniturile din activitatea de pariuri sportive în sumă totală de .X. lei pentru perioada de 2009-2014, față de veniturile înregistrate de societate din această activitate în sumă de .X. lei. Impozitul de 5% aplicat veniturilor din activitatea de pariuri sportive a fost estimat la suma de de .X. lei, față de impozitul înregistrat de societate în sumă de .X. lei, rezultând un **impozit**

suplimentar estimat în sumă de .X. lei.

Pentru impozitul suplimentar estimat în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat **majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

2.Taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc regularizată periodic în funcție de realizări

În perioada 01.01.2010- 31.01.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc în baza unui algoritm incorect, după cum urmează:

- societatea a aplicat procentul de 5% la o valoare a încasărilor diminuată cu 5%, respectiv a dedus din valoarea încasărilor taxa de autorizare calculată de societate.

Organele de inspecție fiscală au recalculat taxa de autorizare pentru perioada 2010-ianuarie 2014 rezultând **o taxă suplimentară datorată bugetului de stat de .X. lei.**

De asemenea, organele de inspecție fiscală au întocmit Sesizarea Penală nr..X./12.07.2016 înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. sesizând faptul că societatea a acționat în scopul sustragerii de la urmărirea patrimoniului.

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 slot machines:

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

În fapt, .X. S.R.L. a stabilit în perioada 01.01.2009 - 31.12.2014, impozitul pe profit pentru activitatea de pariuri sportive, calculând impozitul minim de 5% ca diferență 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 01.01.2009 - 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 01.01.2009 - 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 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 a 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 01.01.2009-31.12.2014** 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**.

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 Hotărârea Guvernului 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 Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale 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 reține că .X. S.R.L. a desfășurat în perioada **01.01.2009 – 31.10.2014**, 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 01.01.2009 - 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 01.01.2009 - 31.12.2014, 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 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.7695/2013, irevocabilă, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr..X./11/2/2010 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 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./11/2/2010, 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 susținerea contestării potrivit căreia „ *în conformitate cu legislația specifică domeniului jocurilor de noroc, venitul organizatorului de jocuri de noroc se determină ca diferență între sumele încasate de la participanți cu titlul de taxă de participare și câștigurile achitate acestora*”, organul de soluționare a contestațiilor reține că :

- 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".*

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, 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 susținerea contestatarii potrivit căreia: *„Organele de inspecție fiscală au omis din analiză împrejurarea că activitatea de pariuri sportive a fost desfășurată de societate numai în perioada 01.01.2009 – 31.10.2009, în temeiul licenței pentru exploatarea jocurilor de noroc seria B nr..X./23.12.2008, conform căreia activitatea pentru care licența s-a acordat era specificată în mod expres: „pariuri sportive”, organul de soluționare reține că:*

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 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.

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 01.01.2009 -31.12.2009 contestatoarea a obținut aceleași tipuri de venituri din activități de pariuri 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.

Referitor la invocarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv cauza C-38/93 Glawe Spiel und Unterhaltungsgerate Aufstellungs-gesellschaft mbH & Co. KG împotriva Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, aceasta nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, în speță nu au fost constatate interpretări diferite ale legii de către organele de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit, 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.

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-MC .X./29.06.2016, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este investită să se pronunțe dacă la stabilirea taxei anuale aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc societatea avea obligația să aplice cota de 5% asupra încasărilor efective sau asupra încasărilor diminuate cu contravaloarea premiilor acordate.

În fapt, .X. S.R.L. a deținut în perioada 01.01.2010-31.12.2014 următoarele licențe pentru organizarea jocurilor de noroc:

- Licența seria .X. din 23.12.2008 pentru exploatarea jocurilor de noroc de tipul pariuri sportive, pentru perioada 23.12.2008 - 22.12.2009;
- Licența seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc pariuri în cotă fixă, valabilă în perioada 01.11 -2009 - 31.10.2014
- Licența seria .X., valabilă în perioada 01.11.2014 - 31.10.2019 pentru organizarea jocurilor de noroc pariuri în cotă fixă;
- Licențele pentru organizarea jocurilor de noroc de tip slot-machine (licența seria .X. și Licența seria .X.) valabile în perioada 01.10.2009-30.09.2019.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2010-31.12.2014, .X. S.R.L. a calculat eronat cuantumul taxei de autorizare și a aplicat în mod eronat procentul de 5% asupra încasărilor diminuate cu contravaloarea premiilor acordate, nerespectând prevederile art.14 alin.2) paragraf iii) pct. A și pct.B și Anexa II pct.C din O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile **art.14 alin.(2) pct.iii pct. A și lit.B din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc,** cu modificările și completările ulterioare conform căroră:

ART.14

(2) *“Taxele aferente activităților din domeniul jocurilor de noroc se plătesc de către operatorii economici organizatori, după cum urmează:*

a) taxa aferentă licenței de organizare a jocurilor de noroc:

(i) pentru primul an, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care documentația a fost aprobată;

(ii) pentru anii următori, cu 10 zile înainte de expirarea anului precedent;

b) taxa anuală aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc:

[...]

(iii) pentru jocurile de tip pariu, jocurile de noroc bingo organizate prin intermediul sistemelor rețelelor de televiziune, pariuri on-line, jocurile bingo organizate prin intermediul sistemelor de comunicații de tip internet, sisteme de telefonie fixă sau mobilă, jocuri de noroc on-line, taxa anuală se datorează și se plătește după cum urmează:

A. sumele care rezultă din aplicarea procentelor prevăzute în anexă la veniturile estimate de operatorul economic, pentru primul an de autorizare, dar nu mai puțin decât taxa anuală minimală - până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care documentația a fost aprobată;

B. în cazul în care, în cursul anului de autorizare, încasările efective depășesc încasările estimate prin documentația prezentată la data autorizării, taxa anuală de autorizare datorată se va recalcula prin aplicarea cotei procentuale prevăzute în anexă asupra încasărilor efective cumulate de la începutul perioadei de autorizare. Recalcularea se va efectua lunar, începând cu prima lună în care se înregistrează depășirea rezultatelor estimate. Încasările efective cumulate și taxa plătită de la începutul perioadei de autorizare până la finele lunii precedente celei pentru care se face regularizarea se va declara și plăti până la data de 25 a lunii următoare”.

Conform **Anexei 1 pct.II lit.C** din același act normativ:

“C. Pentru pariuri în cotă fixă și pariuri on-line: 5% din încasările efectiv realizate la nivelul organizatorului, dar nu mai puțin de 250.000 lei, pe baza documentației tehnico-economice de eficiență prezentate de operatorul economic”

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, în cazul în care, în cursul anului de autorizare, încasările efective depășesc încasările estimate prin documentația prezentată la data autorizării, taxa anuală de autorizare datorată se va recalcula prin aplicarea cotei procentuale prevăzute în anexă asupra încasărilor efective cumulate de la începutul perioadei de autorizare. Recalcularea se va efectua lunar, începând cu prima lună în care se înregistrează depășirea rezultatelor estimate. Încasările efective cumulate și taxa plătită de la începutul perioadei de autorizare până la finele lunii precedente celei pentru care se

face regularizarea se va declara și plăti până la data de 25 a lunii următoare.

De asemenea, autorizația de exploatare a jocurilor de noroc este valabilă un an de la data acordării, cu anumite excepții care nu sunt aplicabile în situația de față.

De asemenea, în speța sunt aplicabile și prevederile **art.68 alin.5 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**, conform cărora:

“ART.68

(3) Documentația tehnico-economică de eficiență prezentată de operatorul economic la autorizare, întocmită pe o perioadă de un an, va conține următoarele date: totalul încasărilor brute estimate, totalul cheltuielilor, pe elemente principale de cheltuieli, profitul brut.

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

(5) Lunar, până la data de 10 a lunii în curs pentru luna anterioară, organizatorii de astfel de jocuri vor întocmi situația prevăzută în anexa nr.12.”

Conform **Anexei 12 „Situația lunară privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă”** 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, taxa anuală aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc se datorează și se plătește în cazul în care, în cursul anului de autorizare, încasările efective depășesc încasările estimate prin documentația prezentată la data autorizării, și se recalculează lunar, începând cu prima lună în care se înregistrează depășirea rezultatelor estimate, prin aplicarea cotei procentuale prevăzute în anexă asupra încasărilor efective cumulate de la începutul perioadei de autorizare.

Potrivit prevederilor art.68 alin.3 din H.G. nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, organul de soluționare reține că documentația tehnico-economică de eficiență prezentată de operatorul economic la autorizare, întocmită pe o perioadă de un an, trebuie să conțină următoarele date: totalul încasărilor brute estimate, totalul cheltuielilor pe elemente principale de cheltuieli și profit brut. Având în

vedere prevederi legale mentionate, rezultă faptul că noțiunea de venituri estimate este echivalentă cu noțiunea de încasări brute.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

.X. S.R.L. a desfășurat în perioada activității de jocuri de noroc de tip pariuri în cota fixă, pentru care deține următoarele licențe:

- Licența seria .X. din 23.12.2008 pentru exploatarea jocurilor de noroc de tipul pariuri sportive, pentru perioada 23.12.2008 - 22.12.2009;

- Licența seria .X. pentru organizarea jocurilor de noroc pariuri în cotă fixă, valabilă în perioada 01.11 -2009 - 31.10.2014

- Licența seria .X., valabilă în perioada 01.11.2014 - 31.10.2019 pentru organizarea jocurilor de noroc pariuri în cotă fixă;

- Licențele pentru organizarea jocurilor de noroc de tip slot-machine (licența seria .X. și Licența seria .X.) valabile în perioada 01.10.2009-30.09.2019.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, .X. S.R.L. a calculat eronat regularizarea lunară a cuantumului taxei de autorizare, prin aplicarea procentului de 5% asupra încasărilor diminuate cu contravaloarea premiilor acordate, societatea având obligația aplicării cotei procentuale asupra încasărilor efective pe toată perioada valabilității autorizației de exploatare a jocurilor de noroc - pariuri în cotă fixă.

Astfel se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 5% asupra încasărilor efective, recalculând în acest sens taxa datorată de societate.

Organul de soluționare reține că potrivit prevederilor art.14, alin.2, pct(iii), lit.B din O.U.G. nr.77/2009 în cazul în care în cursul anului de autorizare încasările efective depășesc încasările estimate, prin documentația prezentată la data autorizării, rezultă că taxa anuală de autorizare datorată se va recalcula prin aplicarea cotei procentuale prevăzute în anexa asupra încasărilor efective cumulate de la începutul perioadei, astfel că prin înlocuirea noțiunii de “*încasări estimate*” cu noțiunea echivalentă de “*venituri estimate*” va rezulta faptul că încasările efective vor depăși de fapt veniturile estimate deci noțiunea de “*încasare efectivă*” se referă practic la venituri încasate de operatorul economic, fără ca din această sumă să fie scăzută valoarea premiilor acordate.

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-MC .X./29.06.2016, pentru **taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc 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 taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc 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, 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 taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc**, drept pentru care contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru aceste sume.

4. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./29.06.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. are competență materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care nu s-a dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci întocmirea declarațiilor rectificative privind impozitul pe profit pentru perioada 2009 - 2014.

În fapt, urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./29.06.2016 pentru perioada 2009 - 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pentru anul 2009, trimestrul II și trimestrul III, societatea a declarat impozit pe profit mai mic cu .X. lei, respectiv .X. lei decât impozitul pe profit înregistrat în evidența contabilă; pentru trimestrul IV, societatea a declarat impozit pe profit mai mult cu .X. lei; astfel pentru anul 2009, societatea a declarat impozit pe profit mai mult cu .X. lei;

- pentru anul 2010, s-a preluat eronat la rândurile 6 și 7, suma de .X. lei, la momentul depunerii declarației rectificative (101) nr..X./18.12.2015, pentru perioada 01.01.2009 - 30.09.2010 pentru aceeași perioadă a fost depusă și declarația (100) nr..X./25.10.2010;

- pentru anul 2014, suma corectă este cea din fișa pe plătitor, suma

a fost înregistrată în evidența contabilă în anul 2015, cu nota contabilă nr..X./30.09.2015.

Astfel, prin Dispoziția privind măsuri stabilite de inspecția fiscală nr..X./29.06.2016 organele de inspecție fiscală au dispus societății **măsura privind punerea de acord a evidenței contabile cu evidența din fișa pe plătitor, prin întocmirea declarațiilor rectificative privind impozitul pe profit pentru perioada 2009 - 2014.**

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, **art.272 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența organelor specializate de soluționare a contestațiilor, respectiv:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin **dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor”.*

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru perioada supusă inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare, fapt pentru care a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.06.2016, contestată.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./29.06.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a fost dispusă măsura privind „*punerii de acord a evidenței cantabile cu evidența din fișa pe plătitor, prin întocmirea declarațiilor rectificative privind impozitul pe profit pentru perioada 2009 - 2014,*” cu termen 15.08.2016.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în calitate de organ fiscal competent de a soluționa cererea contribuabilului, în conformitate cu dispozițiile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente*”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se :

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.R.L.**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./29.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. pentru contestația formulată de **.X. S.R.L.** împotriva Dispoziției nr..**X.**/29.06.2016 și restituirea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ fiscal competent.

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