



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**ANAF**

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax :+021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 133 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**.X. SRL,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**A-SLP 521/10.03.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./03.03.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP 521/10.03.2016, asupra contestației formulate de **.X. SRL**, cu sediul în localitatea .X., str. .X., județul .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X., având cod unic de înregistrare fiscală RO .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./11.01.2016 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.01.2016 de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată
- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

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. Decizia de impunere nr. F-.X./11.01.2016, a fost comunicată societății în data de **18.01.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **12.02.2016**, potrivit ștampilei

aplicată de registratura Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

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

**I. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr. F-.X./11.01.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.01.2016, pentru următoarele motive:**

Organele de inspecție fiscală au preluat în mod eronat, trunchiat, din prevederile OMFP nr.3055/2009 și OMFP nr.1802/2014, definiția veniturilor fără a avea în vedere însăși definiția principală a acestora, respectiv pct.34 alin.(1) lit.a din OMFP nr.3055/2009, aplicabile la momentul efectuării înregistrărilor contabile.

Sumele riscate de jucători/pariori nu au cum să reprezinte venituri efective ale organizatorului și nici nu au cum să reprezinte câștiguri de vreme ce, într-o formă sau alta, se vor întoarce către participanții la jocurile de noroc, care vor obține câștiguri din jocuri de noroc, câștiguri de altfel impozitate la persoana fizică ce le obține, conform Titlului III din Codul fiscal.

Sumele care trebuie să revină participanților câștigători, sub forma de câștiguri din jocuri de noroc, nu aparțin organizatorului și, prin urmare, nu au cum să reprezinte creșteri ale capitalurilor sale proprii și nu pot fi considerate venituri.

Atât legislația contabilă, cât și cea fiscală impun înregistrarea veniturilor cumulat de la începutul anului fiscal și până la data la care rezultatul contabil și fiscal sunt determinate.

Problema veniturilor în domeniul jocurilor de noroc a fost tranșată deja cu titlu de principiu de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin decizia pronunțată în cauza C-38/93, prin care s-a reținut că „în cazul aparatelor de joc ce oferă posibilitatea unui câștig, baza de impunere nu include și porțiunea, fixată obligatoriu prin lege, care corespunde câștigurilor plătite jucătorilor”.

În ceea ce privește veniturile realizate din organizarea jocurilor de noroc de tip slot machines, societatea precizează că sumele de bani ale jucătorilor sunt practic colectate în aparatele societății în vederea returnării unei porțiuni dintre acestea către jucătorii câștigători (cel puțin 70%).

Astfel activitatea societății nu este comparabilă cu cea a societăților obișnuite, cu precădere în ceea ce privește relația dintre introducerea sumelor de bani de către jucători, încasarea acestora și constituirea efectivă a venitului societății.

Modul în care problema veniturilor societății ar trebui pusă este aceea de venit efectiv – porțiunea din încasări care corespunde în mod real definiției contabile a venitului ca o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ.

Societatea precizează modalitățile în care considerentele deciziei pronunțate în cauza C-38/93 se verifică și se aplică și în speța în cauză, respectiv:

a) Procentul minim de câștig:

Aparatele de tip slot machines sunt supuse unor verificări periodice efectuate de aceeași autoritate statală, aceste verificări având printre altele ca obiect și pragul minim de câștig.

Modul în care pragul minim de câștig este asigurat în fapt este prin efectul unui software al cărui algoritm asigură pe de o parte caracterul aleatoriu al secvențelor câștigătoare și pe de altă parte impune și atingerea pragului minim de câștig la un număr foarte mare de jucători.

Există o obligație reală în sarcina societății de a asigura ca o porțiune semnificativă din sumele care sunt introduse de jucători să fie plătite jucătorilor câștigători sub formă de premii.

b) Aspecte tehnice și norme contabile speciale în materie, ce susțin critica de nelegalitate adusă actelor contestate:

Societatea nu are niciun control asupra sumelor introduse de către jucători în aparatele de joc. Controlul asupra acestor sume de bani este exercitat conjugat de către jucători și de către software-ul aparatului. Societatea nu poate influența în niciun fel deciziile jucătorului sau mecanismul de joc al aparatului.

Urmând logica promovată de organele de inspecție fiscală ar rezulta că un jucător care a introdus 100 lei într-un aparat, s-a răzgândit și a retras contravaloarea impulsurilor, deci tot 100 lei, sumă pe care o introduce ulterior la un alt aparat, societatea ar fi încasat de la jucător 200 lei.

Nu se poate afirma că sumele introduse de către jucători în aparate reprezintă un venit pentru societate, din moment ce aceasta nu poate controla ce se întâmplă cu aceste sume de bani.

În situația încasărilor zilnice (document de înregistrare contabilă primară, specific, direct aplicabil și obligatoriu de întocmit în derularea activității de către societate) nu sunt trecute sumele de bani introduse în aparate de către jucători și nici sumele de bani câștigate de către aceștia, ci sunt trecute impulsurile „in” și „out”. Singura informație monetară înscrisă în situația încasărilor zilnice este chiar venitul societății rezultat din diferența între impulsurile „in” și „out” înmulțită cu prețul unui

impuls. Societatea nu poate înscrie arbitrar în evidențe alte date decât cele impuse de normele aplicabile, inclusiv cele specifice.

c) Interpretarea normelor contabile generale în materia jocurilor de noroc, cu impact direct asupra existenței raportului de drept fiscal constituit prin actele contestate:

În ceea ce privește contabilizarea veniturilor obținute de către societate din activitatea de organizare de jocuri de noroc de tipul slot machines, societatea invocă prevederile pct.34 alin.(1) lit.a din OMFP nr3055/2009, precizând că nu a obținut niciun beneficiu economic din suma introdusă de către jucător în aparat. Beneficiul societății poate fi cuantificat abia la momentul întocmirii situației încasărilor zilnice, deci la momentul la care, pe baza informațiilor generate de către aparatele de joc, diferența dintre impulsuri este convertită în sume de bani.

Având în vedere situația incertă a sumelor introduse de către jucători în aparate și convertite în impulsuri până la momentul realizării raportului zilnic, nu se poate recunoaște un venit din sumele introduse în aparatele de joc, societatea invocând principiul contabil al prudenței.

Înregistrarea sumelor jucate de către jucători în contabilitatea societății ca venituri ar genera o distorsionare extremă a situațiilor financiare ale .X. SRL, acestea reflectând o situație deplin discordantă cu realitatea. O simplă intrare de numerar nu constituie în sine, în absolut orice situație, un beneficiu economic.

Organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că societatea înregistrează în contabilitate rezultatul unei compensări între venituri și cheltuieli, având în vedere că sumele introduse de jucători în aparatele de joc nu reprezintă venituri, acestea constituindu-se abia la sfârșitul zilei, la închiderea tuturor sesiunilor de joc.

În ceea ce privește veniturile realizate din organizarea de pariuri în cotă fixă, societatea precizează că în mod similar cu cele arătate mai sus cu privire la jocurile de noroc de tip slot machines, valoarea totală a biletelor de participare la pariurile în cotă fixă (mizele jucătorilor) nu este egală cu veniturile înregistrate de societate din această activitate.

Astfel, potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OUG nr.77/2009, un operator licențiat să organizeze pariuri în cotă fixă este obligat să acorde 60% din încasările brute obținute ca și câștiguri.

Decizia pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-38/93 este cu atât mai mult aplicabilă pariurilor în cotă fixă, având în vedere că obligația de returnare a unui procent fix semnificativ din încasările brute este prevăzută în mod expres de lege, în mod identic cu situația de fapt din cauza dedusă judecății.

Invocând prevederile pct.34 alin.(1) lit.a din OMFP nr3055/2009, societatea precizează că nu se poate afirma că aceasta înregistrează un beneficiu economic din sumele pariuate de către jucători în

cadrul pariurilor în cotă fixă, până la momentul întocmirii situațiilor lunare privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă, această interpretare fiind susținută și de reglementările specifice, potrivit cărora veniturile operatorilor din industria pariurilor trebuie calculate ca diferență între sumele încasate și sumele plătite cu titlu de premiu participanților.

În mod similar cu cele arătate mai sus cu privire la jocurile de noroc de tip slot machines, societatea susține că:

- nu poate înregistra în evidențele contabile decât cele prevăzute conform legii,

- în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ar fi încălcat principiul contabil al necompensării,

- nu poate înregistra ca venit valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna de raportare întrucât aceasta ar genera o distorsionare a situațiilor financiare.

Referitor la determinarea impozitului în cazul activității de tipul pariurilor în cotă fixă, societatea invocând prevederile art.18 din Codul fiscal și normele metodologice de aplicare ale acestuia precizează că veniturile din pariuri în cotă fixă, altele decât cele sportive nu ar fi trebuit niciodată avute în vedere la stabilirea impozitului minim.

De asemenea, societatea precizează că la înregistrarea în contabilitate ca venituri a diferenței dintre totalul sumelor încasate de la pariuri și premiile plătite acestora, a avut în vedere principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiul prudenței, principiul contabilității de angajamente, principiul imaginii fidele, precum și aspecte normative subsidiare (prin venituri din activitatea de pariuri sportive nu se pot înțelege încasările totale din această activitate, întrucât prevederea din Codul fiscal potrivit căreia agențiile de pariuri datorează impozit pe profit de 16% nu poate fi niciodată aplicată, impozitul minim fiind întotdeauna mai mare decât impozitul pe profit).

Coroborând definiția veniturilor (prezentată în mod expres la pct.34 alin.(1) lit.a din OMFP nr.3055/2009) și definiția capitalurilor proprii (art.20 alin.(3) lit.c din OMFP nr.3055/2009), societatea susține că sumele către trebuie înregistrate în contabilitate ca venit sunt cele care rezultă în urma deducerii din activele societății a tuturor datoriilor sale față de participanții la jocurile de noroc organizate.

Legislația contabilă internațională nu face nicio referire la includerea în venituri a unor sume în numerar încasate de o companie comercială, ci din contră, se referă la beneficiile economice realizate sau de realizat care trebuie să fie incluse în categoria veniturilor.

În susținerea contestației societatea invocă opiniile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și Federația Europeană de Jocuri de Noroc și Amuzament EUROMAT.

Totodată, societatea precizează că în anul 2012 a făcut obiectul unui control inopinat, finalizat prin încheierea Dispoziției de măsuri nr..X./04.07.2012, organele fiscale nesesizând abateri de la legalitate cu privire la modul de calcul și plata impozitului pe profit.

De asemenea, în susținerea contestației societatea invocă Decizia ÎCCJ nr.3716/2016, decizia pronunțată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza Serkov împotriva Ucrainei, aplicabilă mutatis mutandis, Decizia pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza Salomie Oltean, precum și în cauza C-325/85 (principiul certitudinii impunerii), precizând că în Codul fiscal nu există prevederi explicite în sensul determinării veniturilor din jocurile de noroc.

Societatea invocă și solicită aplicarea mutatis mutandis a Deciziei nr.363/2015 pronunțată de Curtea Constituțională.

.X. SRL susține că în ceea ce privește stabilirea și impunerea accesoriilor, au fost încălcate principiile proporționalității, certitudinii impunerii și eficienței impunerii, invocând în acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție.

De asemenea, referitor la aceste aspect, societatea precizează faptul că majorările de întârziere nu trebuie să fie excesive în raport cu gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale, precum și faptul că nu s-a ridicat problema unei conduite frauduloase din partea .X. SRL sau orice altă formă de rea credință.

Totodată, societatea precizează că atâta timp cât la inspecția fiscală efectuată în anul 2012 nu s-a ridicat problema modului în care .X. SRL a stabilit baza de impunere, este absurd ca organele de inspecție fiscală să stabilească prin decizia de impunere contestată dobânzi și penalități de întârziere pentru pretinsa eroare a societății în stabilirea bazei de impunere pe o perioadă de 5 ani.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./11.01.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.X./11.01.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat următoarele:**

*În ceea ce privește taxa pe valoarea adăgată:*

1. Referitor la modul de determinare al pro ratei, s-a constatat faptul că societatea a inclus în calculul acesteia, atât la numărător cât și la numitor, venituri ce nu reprezintă contravaloarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii, precum și faptul că .X. SRL nu a înregistrat în totalitate în evidența contabilă veniturile realizate din activitatea de organizare a jocurilor de noroc de tip slot machines, respectiv din activitatea de organizare a pariurilor sportive.

În fapt, societatea a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă ca și venituri din activitatea de exploatare a aparatelor de slot

machines și activitatea de natura pariurilor sportive, doar diferența dintre valoarea încasărilor/intrărilor de bani și valoarea plăților/ieșirilor de bani.

Având în vedere prevederile art.147 alin.(6) și alin.(7) lit.a din Codul fiscal, în vederea determinării corecte a pro ratei ce trebuia aplicată de .X. SRL asupra TVA aferentă achizițiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- au determinat pro rata strict pe baza veniturilor înscrise în balanțele de verificare anuale întocmite de societate, luând în calcul operațiunile prevăzute strict de legiuitor, conform anexei nr.17 la raportul de inspecție fiscală,

- au reîntregit valoarea veniturilor realizate de societate din activitatea de organizare a jocurilor de noroc de tip slot machines, respectiv din activitatea de organizare a pariurilor sportive, stabilind pro rata prin luarea în calcul a sumei totale a operațiunilor prevăzute în mod expres de legiuitor. Reîntregirea s-a efectuat ca urmare a faptului că, așa cum s-a constatat la capitolul privind impozitul pe profit, .X. SRL nu a înregistrat în totalitate în evidența contabilă veniturile realizate din aceste activități, ci doar diferența dintre sumele încasate de la participanți, reprezentând contravaloarea impulsurilor/biletelor jucate și sumele plătite către aceștia, respectiv contravaloarea câștigurilor participanților.

Constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază prevederile pct.252 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aplicabil până la data de 31.12.2014 și pct.431 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014, aplicabil începând cu data de 01.01.2015, precum și faptul că modalitatea de înregistrare a veniturilor în evidența contabilă de către .X. SRL încalcă unul dintre principiile contabile generale, respectiv principiul necompensării, prevăzut la pct.45 din OMFP nr.6055/2009, respectiv pct.56 din OMFP nr.1802/2014.

Având în vedere cele prezentate mai sus cu privire la veniturile realizate din activitatea de organizare a jocurilor de noroc de tip slot machines, precum și constatările consemnate la capitolul impozit pe profit în ceea ce privește veniturile realizate din activitatea de natura pariurilor sportive, s-a constatat că veniturile realizate de .X. SRL din aceste activități, ce trebuiau înregistrate în contabilitatea societății, reprezintă în fapt totalitatea sumelor încasate de societate de la participanții la jocurile de noroc.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat, pentru fiecare perioadă în parte, la determinarea corectă a pro ratei, rezultând pentru anii 2010 – 2014 o pro rată finală de 2%.

2. Referitor la exercitarea integrală, în mod eronat (fără a aplica pro rata), a dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor intracomunitare și achizițiilor de pe teritoriul național supuse măsurilor de

simplificare, pentru care societatea a aplicat mecanismul taxării inverse, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții au fost destinate realizării atât de operațiuni taxabile cât și de operațiuni scutite fără drept de deducere (necunoscându-se destinația ori proporția în care vor fi utilizate pentru aceste operațiuni), TVA deductibilă aferentă operațiunilor fiind supusă regimului deductibilității pe bază de pro rată, conform art.147 din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile pct.46 alin. (5) și alin.(6) lit.b pct.82 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii, .X. SRL avea obligația de a determina TVA efectiv de dedus prin aplicarea pro ratei la valoarea taxei deductibile, de a calcula diferența dintre taxa colectată aferentă acestor operațiuni și taxa efectiv dedusă și de a achita/compensa diferența astfel rezultată.

Urmare celor prezentate mai sus la pct.1 și pct.2, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea TVA pentru care societatea putea în mod legal să își exercite dreptul de deducere:

- prin aplicarea pro ratei corect determinată asupra tuturor achizițiilor (interne și intracomunitare) ce se supun prevederilor art.147 din Codul fiscal,
- prin cumularea sumei astfel determinată cu suma TVA cu drept integral de deducere.

În consecință, organele de inspecție fiscală, urmare comparării TVA pentru care societatea avea drept efectiv de deducere cu TVA dedusă de aceasta, au stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, reprezentând taxa dedusă în mod nejustificat de .X. SRL, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

*În ceea ce privește impozitul pe profit:*

1. Referitor la modul de calcul, înregistrare, declarare și achitare a impozitului pe profit aferent activității de natura pariurilor sportive, urmare documentelor prezentate de societate, s-a constatat că .X. SRL:

a) nu și-a îndeplinit corespunzător obligațiile impuse de normele metodologice ale art.18 din Legea nr.571/2003, respectiv pct.11 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, din analiza registrului de evidență fiscală și a situațiilor întocmite de societate, anexate declarațiilor privind impozitul pe profit, rezultând că societatea nu a luat în considerare la determinarea impozitului pe profit din activitatea de natura pariurilor sportive, toate cheltuielile aferente acestei activități (cheltuieli cu utilitățile aferente punctelor de lucru unde se desfășoară aceste activități, cheltuieli cu salariile, tichete de masă și contribuții sociale obligatorii aferente salariilor care deservește aceste activități, cheltuieli cu taxele de



autorizare/funcționare aferente acestei activități, cheltuiala cu TVA nedeductibilă, urmare a aplicării pro ratei rezultată din această activitate).

Organele de inspecție fiscală au procedat la delimitarea pe activități a impozitului pe profit calculat, declarat și achitat de societate în perioada 2011 – 2015, respectiv:

- impozit pe profit aferent activității de pariuri sportive, activitate supusă prevederilor art.18 din Codul fiscal și care presupune compararea impozitului pe profit rezultat din aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil cu impozitul rezultat din aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor realizate,

- impozit pe profit aferent celorlalte activități (organizare jocuri de noroc tip slot machines, vânzare mărfuri și produse finite), impozit care se determină potrivit prevederilor art.17 și art.19 alin.(1) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil.

b) înregistrează în mod eronat, ca venit în evidența contabilă, doar diferența dintre valoarea încasărilor din vânzarea biletelor (contravaloarea acestora) și valoarea premiilor acordate participanților (contravaloarea biletelor câștigătoare). Această constatare a avut la bază documentele întocmite de societate privind activitatea de pariuri sportive prin care se cumulează lunar încasările/plățile zilnice către jucători și înregistrările (rulajele) contabile lunare ale contului 708 „Venituri din activități diverse”, analitic pe activitățile de pariuri sportive.

Practic, societatea efectuează o compensare între încasările din vânzarea biletelor și plățile efectuate către participanți, iar rezultatul rămas se înregistrează în evidența contabilă ca venit din activități de pariuri sportive și se aplică procentul de 5% pentru determinarea impozitului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că abordarea societății în ceea ce privește modul de determinare a bazei de impunere la care se aplică procentul de 5% este eronată și nu respectă prevederile art.13 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și principiul necompensării, prevăzut la pct.45 din OMFP nr.3055/2009.

În baza prevederilor art.18 din Codul fiscal, normele metodologice de aplicare a acestui articol, pct.252 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 și pct.431 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile din activități de natura pariurilor sportive care trebuiau înregistrate în evidența contabilă și luate în considerare la calculul impozitului minim reglementat de art.18 din Codul fiscal sunt încasările din vânzarea biletelor și nu rezultatul obținut după compensarea/diminuarea încasărilor cu plățile din această activitate.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au reîntregit valoarea veniturilor realizate de .X. SRL din activitatea de

pariuri în cotă fixă desfășurată pe baza bilanțurilor terminalelor de pariere listate din evidența societății, rezultând venituri realizate efectiv de .X. SRL, din activitatea de natura pariurilor sportive, în sumă totală de .X. lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au aplicat procentul de 5% prevăzut la art.18 alin.(1) din Codul fiscal asupra veniturilor efectiv realizate de societate din această activitate, impozitul astfel rezultat fiind comparat cu valoarea impozitului calculat și declarat de societate, rezultând un impozit suplimentar stabilit în sarcina .X. SRL în sumă de .X. lei.

Totodată, în ceea ce privește adresa .X. SRL din data de 23.11.2015, prin care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală opiniile scrise ale CECCAR prin adresa nr..X./03.06.2015 și ale .X. SPARL prin memorandumul din 09.11.2015, s-a constatat:

A. Referitor la adresa CECCAR nr..X./03.06.2015, având în vedere prevederile art.18 alin.(2) lit.a din Codul fiscal, pct.18 alin.(3), pct.19 alin.(2) lit.a și alin.(3) din OMFP nr.1802/2014, în ceea ce privește modul de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor, încasarea biletelor vândute participanților reprezintă creșteri ale beneficiilor economice ale societății ce pot fi evaluate în mod credibil de aceasta. Rezultă astfel că veniturile realizate din vânzarea biletelor trebuiau recunoscute în contabilitate simultan cu înregistrarea încasării contravalorii acestora.

În ceea ce privește cheltuielile aferente activității de natura pariurilor sportive, având în vedere prevederile pct.19 alin.(2) lit.b și alin.(4) din OMFP nr.1802/2014, plata biletelor câștigătoare ale participanților (ieșirea de numerar) reprezintă diminuări ale beneficiilor economice ale societății ce pot fi evaluate în mod credibil de aceasta. Astfel, cheltuielile aferente plăților către participanți trebuiau recunoscute în contabilitate alături de celelalte costuri aferente activității de natura pariurilor sportive, la momentul efectuării lor.

Modul de înregistrare a veniturilor de către societate are ca rezultat, potrivit legislației fiscale, determinarea unui profit impozabil, ceea ce ar contrazice voința legiutorului de a aplica o cotă de 5% asupra veniturilor realizate și nu asupra unui profit, intenție prevăzută în mod expres la art.18 alin.(1) din Codul fiscal.

Înregistrarea sumelor încasate din vânzarea biletelor către participanți pe conturile de venituri, respectiv înregistrarea premiilor acordate acestora pe conturile de cheltuieli, în momentul în care au loc/la momentul care se referă, nu ar fi avut ca efect încălcarea principiului prudenței întrucât nu ar fi avut ca efect o supraevaluare a veniturilor, respectiv o subevaluare a cheltuielilor.

În ceea ce privește principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii, întrucât componentele elementelor de active și de

datorii trebuie evaluate separat, tratamentul contabil și fiscal abordat de organele de inspecție fiscală este în litera și spiritul acestuia.

B. Referitor la memorandumul .X. SPARL din 09.11.2015, prevederile pct.11 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 fac trimitere în mod expres la reglementările contabile, acestea fiind prevăzute de OMFP nr.3055/2009, respectiv OMFP nr.1802/2014.

Modalitatea practică de .X. SRL pentru determinarea bazei de impunere și pentru calculul impozitului minim de 5% din activitatea de pariuri în cotă fixă, regăsită la art.1<sup>^</sup>1 alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 se aplică pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc și nu pentru determinarea impozitului minim pe activități de natura pariurilor sportive.

Conform art.68 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind condițiile de autorizare a operatorilor economici pentru activitatea de pariuri în cotă fixă, legiuitorul a prevăzut sintagma „deducerea premiilor și a altor cheltuieli”, recunoscând natura de cost a premiilor acordate participanților.

În ceea ce privește adresa .X. SRL nr..X./23.11.2015, prin care societatea solicită stabilirea unei întâlniri cu echipa de inspecție fiscală la punctul de lucru al acesteia, în vederea clarificării unor aspecte legate de veniturile din jocuri de noroc realizate, organele de inspecție fiscală consemnează faptul că urmare cercetării la fața locului a fost întocmit Procesul verbal nr..X./02.12.2015 în care sunt prezentate exemplificările practice prezentate de administratorul .X. SRL la sediul secundar al societății, constatându-se că sumele care se înregistrează pe serverul aferent terminalelor de pariuri și care se regăsesc pe coloana „ron intrați/taxe de participare” din bilanțurile terminalelor sunt doar sumele pariate/mizate de participanții la pariuri și care reprezintă pentru .X. SRL, așa cum s-a arătat mai sus, veniturile din activitatea de pariuri în cotă fixă care trebuiau înregistrate în evidența contabilă și luate în considerare la calculul impozitului minim reglementat de art.18 din Codul fiscal.

Totodată, față de adresa nr..X./02.12.2015 a .X. SRL, organele de inspecție fiscală constată faptul că activitatea de pariuri în cotă fixă desfășurată de societate este inclusă în categoria jocurilor de noroc de natura pariurilor definite la art.10 alin.(1) lit.b din OUG nr. 77/2009.

Referitor la cheltuielile reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a aplicării pro ratei, s-a constatat că acestea sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Având în vedere că aceste cheltuieli deductibile fiscal sunt aferente atât activității de organizare jocuri de noroc de tip slot machines, cât și activității de natura pariurilor sportive, iar urmare inspecției fiscale s-a stabilit că societatea datorează pentru activitatea de natura pariurilor

sportive impozitul minim de 5% aplicat asupra veniturilor realizate din această activitate, acest impozit nefiind influențat de cheltuielile suplimentare deductibile stabilite de organele de inspecție fiscală, aferente acestei activități, acestea au procedat la determinarea valorii cheltuielilor suplimentare deductibile ce au influență asupra impozitului pe profit datorat de societate, în speță valoarea cheltuielilor deductibile suplimentare aferente celorlalte activități (exceptând activitatea de pariuri sportive).

Astfel, s-a determinat anual ponderea veniturilor realizate de societate din activitatea de organizare a jocurilor de noroc de tip slot machines în totalul veniturilor din activitățile scutite fără drept de deducere (activități care au generat cheltuielile suplimentare deductibile cu TVA aferentă pro ratei), iar valoarea cheltuielilor suplimentare (TVA stabilită suplimentar urmare aplicării pro ratei) a fost înmulțită, la fiecare perioadă în parte, cu procentul care a fost stabilit astfel cum s-a prezentat mai sus.

În consecință, au rezultat cheltuieli suplimentare deductibile în sumă totală de .X. lei ce au condus la diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei declarată în mod eronat de societate în luna martie 2013 în contul impozitului pe profit, aceasta reprezentând în fapt impozit pe veniturile din dividende.

Urmare constatărilor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. SRL impozit pe profit în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă pentru activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă și exploatarea jocurilor de noroc de tip slot machines, desfășurate de .X. SRL, veniturile se înregistrează pe baza sumelor încasate de la participanții la aceste jocuri de noroc (contravaloarea biletelor de participare vândute pentru activitatea de natura pariurilor sportive, respectiv sumele introduse de jucători în aparatele slot machines) sau ca diferență între sumele astfel încasate și contravaloarea premiilor acordate participanților la jocurile de noroc.**

**În fapt**, în perioada ianuarie 2010 – iunie 2015, .X. SRL a desfășurat activități de exploatare a jocurilor de noroc de tip slot machines, iar în perioada august 2011 – iunie 2015 activități de natura pariurilor sportive în cotă fixă.

Pentru aceste activități, veniturile înregistrate de societate în evidența contabilă au fost stabilite ca diferență între sumele încasate de la participanți din activitatea de jocuri de noroc organizată (pariuri și slot machines) și contravaloarea câștigurilor participanților.

Veniturile astfel determinate au fost avute în vedere de societate la stabilirea pro ratei ce a fost aplicată asupra TVA deductibilă aferentă achizițiilor interne în regim normal de taxare, impozitului pe profit determinat prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil și impozitului stabilit prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor din activitatea de natura pariurilor sportive.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, societatea:

- a efectuat achiziții interne de bunuri și servicii (operațiuni în regim normal de taxare) destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, aceste achiziții fiind înscrise într-un jurnal de cumpărări distinct, iar TVA aferentă a fost dedusă integral,

- a efectuat achiziții interne de bunuri și servicii (operațiuni în regim normal de taxare) pentru care la momentul achiziției nu se cunoștea destinația ori proporția în care vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, aceste achiziții fiind înscrise într-un jurnal de cumpărări distinct, iar TVA aferentă a fost dedusă pe bază de pro rată,

- a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri și servicii, precum și achiziții interne de bunuri supuse măsurilor de simplificare (taxare inversă), pentru care, la momentul achiziției nu se cunoștea destinația ori proporția în care vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere. Aceste achiziții au fost înscrise în jurnalul de cumpărări alături de achizițiile interne pentru care nu s-a cunoscut destinația sau proporția în care vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, iar societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă.

În ceea ce privește modul de determinare și declarare a impozitului pentru activitatea de natura pariurilor sportive, .X. SRL a aplicat prevederile art.18 din Codul fiscal, astfel că din compararea impozitului pe profit determinat prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil, cu impozitul stabilit prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor din aceste activități, înregistrate în evidența contabilă, a rezultat că pentru anul 2011 a

fost calculat și declarat impozit prin aplicarea cotei de 5%, iar pentru anii 2012-2015 societatea a înregistrat, declarat și achitat impozit pe profit.

Urmare verificărilor efectuate, având în vedere prevederile pct.252 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct.431 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în funcție de perioada incidentă, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă și exploatarea jocurilor de noroc de tip slot machines care trebuiau înregistrate de societate în evidența contabilă și avute în vedere de aceasta la stabilirea pro ratei, impozitului pe profit și impozitului de 5%, sunt reprezentate de sumele încasate pentru aceste activități (contravaloarea biletelor de participare vândute pentru activitatea de natura pariurilor sportive, respectiv sumele introduse de jucători în aparatele slot machines), și nu diferența între sumele încasate de la jucători din activitatea de jocuri de noroc organizată și valoarea sumelor plătite jucătorilor câștigători, așa cum a procedat societatea.

Astfel:

a) În ceea ce privește modul de determinare al pro ratei ce a fost aplicată de societate asupra TVA deductibilă aferentă achizițiilor interne în regim normal de taxare, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL nu a avut în vedere, în totalitate, veniturile realizate din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă și exploatarea jocurilor de noroc de tip slot machines, înregistrându-se în mod eronat doar diferența dintre valoarea încasărilor/intrărilor de bani și valoarea plăților/ieșirilor de bani.

De asemenea, în ceea ce privește modul de determinare al pro ratei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a inclus în calculul acesteia, atât la numărător, cât și la numitor, venituri ce nu reprezintă în fapt contravaloarea unor livrări de bunuri sau prestări de servicii.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.147 alin.(6) și alin.(7) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- au determinat pro rata pe baza veniturilor înscrise în balanțele de verificare anuale întocmite de .X. SRL, luând în calcul operațiunile prevăzute în mod expres de legiuitor (livrări de bunuri și prestări de servicii), rezultând pentru perioada 2010 – 2014 un procent al pro ratei mai mic față de cel stabilit de societate,

- au reîntregit valoarea veniturilor realizate de societate din activitățile de organizare a jocurilor de noroc de tip slot machines și din activitatea de natura pariurilor sportive, stabilind pro rata prin luarea în

calculul a tuturor sumelor încasate de societate de la participanții la jocurile de noroc, fără ca din acestea să fie scăzută valoarea premiilor acordate,

rezultând, pentru anii 2010 – 2014, o pro rată definitivă de 2%.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, având în vedere că

- atât pentru achizițiile intracomunitare, cât și pentru achizițiile interne de bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal, .X. SRL avea obligația să aplice mecanismul taxării inverse (evidențierea TVA în decont atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă), și să deducă TVA aferentă acestor achiziții în limitele și condițiile stabilite la art.145 – art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal,

- aceste achiziții au fost destinate atât realizării de operațiuni taxabile, cât și de operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere,

organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în mod eronat a dedus integral taxa aferentă acestor achiziții, .X. SRL având obligația să stabilească TVA de dedus prin aplicarea pro ratei asupra valorii taxei deductibile, de a calcula diferența dintre taxa colectată aferentă acestor operațiuni și taxa efectiv dedusă și de a achita/compensa diferența astfel rezultată.

Având în vedere constatările mai sus prezentate, urmare comparării TVA pentru care societatea are efectiv drept de deducere cu TVA dedusă de aceasta, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr.19 la raportul de inspecție fiscală.

**b)** În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL:

- nu a luat în considerare la stabilirea impozitului pe profit din activitatea de natura pariurilor sportive toate cheltuielile aferente acestei activități (cheltuieli cu utilitățile aferente punctelor de lucru unde se desfășoară aceste activități, cheltuieli cu salariile, tichete de masă și contribuții sociale obligatorii aferente salariilor care deservește aceste activități, cheltuieli cu taxele de autorizare/funcționare aferente acestei activități, cheltuielile cu TVA nedeductibilă, urmare a aplicării pro ratei rezultată din această activitate),

- a inclus în declarațiile anuale privind impozitul pe profit totalitatea veniturilor și cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă (atât cele aferente activității de natura pariurilor sportive, cât și cele aferente celorlalte activități), acestea fiind avute în vedere la determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferente întregii activități.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la delimitarea pe activități a impozitului pe profit calculat, declarat și achitat de societate în perioada 2011 – 2015, respectiv:

- impozit pe profit aferent activității de pariuri sportive, activitate supusă prevederilor art.18 din Codul fiscal și care presupune compararea impozitului pe profit rezultat din aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil cu impozitul rezultat din aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor realizate,

- impozit pe profit aferent celorlalte activități (organizare jocuri de noroc tip slot machines, vânzare mărfuri și produse finite), impozit care se determină potrivit prevederilor art.17 și art.19 alin.(1) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile pct.252 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, respectiv pct.431 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în funcție de perioada incidentă, din centralizarea informațiilor înscrise în bilanțurile terminalelor de pariuri întocmite lunar de societate, în ceea ce privește activitatea de natura pariurilor sportive în cotă fixă, organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- au reîntregit valoarea veniturilor realizate de .X. SRL din această activitate, aceste venituri fiind reprezentate de sumele încasate (contravaloarea biletelor de participare vândute pentru activitatea de natura pariurilor sportive), și nu de diferența între sumele încasate de la jucători din această activitate și valoarea sumelor plătite jucătorilor câștigători, rezultând venituri efectiv realizate de societate în perioada august 2011 – iunie 2015, în sumă totală de .X. lei,

- au aplicat procentul de 5% prevăzut la art.18 alin.(1) din Codul fiscal asupra veniturilor realizate din această activitate, astfel cum au fost stabilite mai sus, impozitul rezultat fiind comparat cu valoarea impozitului calculat și declarat de societate pentru această activitate, rezultând un impozit suplimentar stabilit în sarcina .X. SRL în sumă de .X. lei.

Ținând cont de faptul că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită suplimentar urmare inspecției fiscale așa cum s-a reținut mai sus la pct.a), reprezintă o cheltuială a .X. SRL aferentă realizării de venituri impozabile, aceasta a fost considerată de organele de inspecție fiscală cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, în temeiul art.21 alin.(1) din Codul fiscal și pct.23 lit.b din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere faptul că:



- aceste cheltuieli deductibile fiscal sunt aferente atât activității de organizare jocuri de noroc de tip slot machines, cât și activității de natura pariurilor sportive,

- urmare inspecției fiscale s-a stabilit că societatea datorează pentru activitatea de natura pariurilor sportive impozitul minim de 5% aplicat asupra veniturilor realizate din această activitate, acest impozit nefiind influențat de cheltuielile suplimentare deductibile stabilite de organele de inspecție fiscală, aferente acestei activități,

organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea valorii cheltuielilor suplimentare deductibile ce au influențat asupra impozitului pe profit datorat de societate, în speță valoarea cheltuielilor deductibile suplimentare aferente celorlalte activități (exceptând activitatea de pariuri sportive).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au determinat anual ponderea veniturilor realizate de societate din activitatea de organizare a jocurilor de noroc de tip slot machines în totalul veniturilor din activitățile scutite fără drept de deducere (activități care au generat cheltuielile suplimentare deductibile cu TVA aferentă pro ratei), conform Anexei nr.13 la raportul de inspecție fiscală, iar valoarea cheltuielilor suplimentare (TVA stabilită suplimentar urmare aplicării pro ratei) a fost înmulțită, la fiecare perioadă în parte, cu procentul care a fost stabilit astfel cum s-a prezentat mai sus.

În consecință, au fost stabilite cheltuieli suplimentare deductibile în sumă totală de .X. lei ce au condus la diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea impozitului pe profit cu suma de .X. lei declarată în mod eronat de societate în luna martie 2013 în contul impozitului pe profit, aceasta reprezentând în fapt impozit pe veniturile din dividende.

Urmare constatărilor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, pentru perioada ianuarie 2010 – iunie 2015, impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei - .X. lei).

**În drept,**

**A. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile art. 147 alin. (1), alin. (2) și alin. (5) din actul normativ mai sus menționat, potrivit căruia:

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

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

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

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

Referitor la modalitatea de calcul a pro ratei, art. 147 alin. (6) – alin. (8) și alin.(11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează :

*“[...]*

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

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

*b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele*

*primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.*

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

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

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

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

*(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.*

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

Totodată, se reține că potrivit art. 147<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal:

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

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii, precum și achizițiile interne de bunuri supuse măsurilor de simplificare, se reține că în baza prevederilor art.151 alin.(1) și alin.(2), respectiv art.150 și art.160 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana obligată la plata taxei este:

- persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă / persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) din același act normativ și care sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României

- beneficiarul operațiunilor prevăzute la art.160 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru achizițiile intracomunitare, conform art.157 alin.(2) din Codul fiscal, *“persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”*

De asemenea, conform art. 160 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile interne de bunuri supuse măsurilor de simplificare, *“beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>.”*

În consecință, se reține că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA conform art.153 din Codul fiscal, (care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă / care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România), precum și beneficiarul operațiunilor supuse măsurilor de simplificare, vor evidenția în decontul de taxa pe valoarea adăugată taxa aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru care este obligată la plata taxei atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

**B. În ceea ce privește impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

Astfel, potrivit pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991,*

*republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Având în vedere aceste prevederi legale se reține că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.18 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

de 5% din aceste venituri, în acest sens contribuabilii trebuind să organizeze și să conducă evidența contabilă în conformitate cu prevederile legale în vigoare, pentru a se putea determina veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități, în vederea impozitării.

Totodată, se reține că potrivit art.12 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc:

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

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

Aceleași prevederi legale au fost menținute și prin pct.431 alin. (1) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare începând cu data de 01.01.2015.

Totodată, potrivit art.23 alin. (7) din Hotărârea Guvernului nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare, *“evidența contabilă va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare.”*

În ceea ce privește pariurile în cotă fixă, art.68 alin.(4) din același act normativ precizează:

*“Prin încasări brute se înțelege suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli.”*

În consecință, se reține că în categoria veniturilor, inclusiv cele obținute din activitatea de jocuri de noroc (pariuri sportive și slot machines), se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse, organizatorii de jocuri de noroc fiind obligați să conducă evidența contabilă cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, respectiv aceasta va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare.

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

De asemenea, potrivit adreselor nr..X./24.01.2011 și nr..X./29.12.2015 ale Direcției de Legislație și Reglementări Contabile și adresei nr..X./01.02.2011 a Direcției Legislație Impozite Directe, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, pentru activitatea de jocuri de noroc, în vederea determinării rezultatului net, veniturile brute se stabilesc ca sumă totală încasată înainte de deducerea premiilor și altor cheltuieli.

Totodată, se reține că pentru activitățile de jocuri de noroc (pariuri sportive și slot machines), la stabilirea impozitului pe profit și a impozitului minim de 5%, legiutorul nu a prevăzut posibilitatea unor eventuale deduceri (diminuarea veniturilor cu premiile acordate participanților, respectiv asimilarea unor cheltuieli de exploatare cu un venit nerealizat), astfel că veniturile care se înregistrează în evidența contabilă sunt constituite din suma veniturilor aferente activității respective, în integralitatea lor, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că veniturile din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă și exploatarea jocurilor de noroc de tip slot machines care trebuiau înregistrate de societate în evidența contabilă și avute în vedere de aceasta la determinarea pro ratei și la stabilirea impozitului pe profit și impozitului de 5%, sunt reprezentate de sumele încasate pentru aceste activități (contravaloarea билетelor de participare vândute pentru activitatea de natura pariurilor sportive, respectiv sumele introduse de jucători în aparatele slot machines), și nu diferența între sumele încasate de la jucători din activitatea de jocuri de noroc organizată și valoarea sumelor plătite jucătorilor câștigători, așa cum a procedat societatea.

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

Prin urmare, având în vedere faptul că:

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

- pentru achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii, precum și pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare, societatea în mod eronat și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă întrucât la momentul efectuării acestor achiziții nu se cunoștea destinația ori proporția în care vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere. Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, pentru aceste operațiuni, pentru care societatea a evidențiat taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, avea obligația să-și exercite dreptul de deducere în limitele și condițiile stabilite la art.145-147<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectiv pe bază de pro rată, aspect necontestat de către .X. SRL,

se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului TVA în sumă .X. lei, determinată așa cum s-a reținut la situația de fapt.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că veniturile din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă care trebuiau înregistrate de societate în evidența contabilă și avute în vedere de aceasta la stabilirea impozitului pe profit și impozitului de 5%, sunt reprezentate de sumele încasate pentru această activitate, respectiv contravaloarea билетelor de participare vândute, și nu de diferența între valoarea încasărilor din vânzarea билетelor și premiile acordate participanților, așa cum au fost înregistrate de societate.

Mai mult, se reține că modalitatea societății de determinare a bazei de impunere la care se aplică impozitul de 5% încalcă unul dintre principiile contabile generale, respectiv principiul necompensării prevăzut la pct.45 din OMFP nr.3055/2009, respectiv:

*„(1) 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. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.”*

Aceleași prevederi legale au fost menținute și prin pct.56 din OMFP nr. 1802/2014, în vigoare începând cu data de 01.01.2015.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este interzisă orice compensare între elementele de venituri și cheltuieli, în speță încasările de



la participanți, respectiv plățile către participanți. Eventuale compensări între creanțe și datorii se pot face doar față de aceeași entitate și numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor.

Or, .X. SRL a procedat contrar prevederilor legale mai sus citate, întrucât pe de o parte a compensat încasările (elemente de venit) de la participanți, cu plățile (elemente de cheltuieli) către participanți, iar pe de altă parte a efectuat compensarea între venituri (încasări) și cheltuieli (plăți) înainte de a fi contabilizate, înregistrând în contabilitate direct diferența dintre aceste elemente de active și datorii.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că modalitatea de determinare de către .X. SRL a bazei de impunere (stabilirea veniturilor din jocurile de noroc) și pentru calculul impozitului minim de 5% din activitatea de pariuri în cotă fixă (încasări din vânzarea biletelor din pariuri sportive/sumele introduse de jucători în aparatele slot machines minus premii/plăți acordate), reprezintă, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.1<sup>1</sup> alin.(1), în vigoare începând cu data de 15.01.2015, modalitatea de calcul a taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, în sensul că pentru calculul acestei taxe, *venitul din jocurile de noroc al unui operator licențiat se calculează ca diferența dintre sumele încasate de la jucători cu titlul de taxă de participare la joc și premiile acordate (inclusiv "jack-pot"-ul) pentru fiecare tip de joc pe o zi/lună calendaristică.*

Prin urmare, contestatarul nu poate invoca faptul că modul de calcul utilizat de societate la determinarea impozitului minim din activitatea de pariuri sportive este în conformitate cu reglementările contabile, neputându-se confunda metodologiile de calcul a unei taxe de autorizare cu cele de calcul a unor impozite, acestea fiind așa cum s-a arătat mai sus reglementate de acte normative diferite.

În consecință, având în vedere că așa cum s-a reținut la situația de fapt:

- în ceea ce privește activitatea de natura pariurilor sportive în cotă fixă, veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% sunt veniturile înregistrate în conformitate cu reglementările contabile, în speță, așa cum s-a reținut mai sus, sumele încasate pentru această activitate (contravaloarea biletelor de participare vândute), fără să fie scăzute premiile acordate participanților, ceea ce a condus la stabilirea unui impozit suplimentar în sumă de .X. lei,

- TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei reprezintă pentru societate cheltuieli aferente realizării de venituri impozabile, ceea ce a condus la diminuarea impozitului pe profit în sumă de .X. lei,

- impozitul pe profit a fost diminuat cu suma de .X. lei declarată în mod eronat de societate,

se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere „definiția principală a veniturilor”, prevăzută la pct.34 alin.(1) lit.a din OMFP nr.3055/2009, iar sumele care trebuie să revină participanților câștigători, sub formă de câștiguri din jocuri de noroc, nu aparțin organizatorului și, prin urmare, nu au cum să reprezinte creșteri ale capitalurilor sale proprii și nu pot fi considerate venituri, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit pct.20 alin.(3) lit.a și alin.(4) din OMFP nr.3055/2009:

*“(3) În înțelesul prezentelor reglementări:*

*a) un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat(ă) în mod credibil;*

*(4) Beneficiile economice reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau echivalente de numerar către entitate. Această contribuție se reflectă fie sub forma creșterii intrărilor de numerar, fie sub forma reducerii ieșirilor de numerar, de exemplu, prin reducerea costurilor de producție.”*

Totodată, potrivit art 34 alin. (1) lit.a și lit.b din același act normativ:

*“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.”*, iar în conformitate cu alin.(1<sup>^</sup>1) al aceluiași articol, în vigoare începând cu data de 01.01.2014:

*“Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor*

*economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii). Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o creștere a valorii unei datorii. Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii valorii datoriilor sau reducerii valorii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor).”*

Aceleași prevederi legale au fost menținute și la pct.18 alin.(2) lit.a și alin.(3), pct.19 alin.(2) lit.a și lit.b, alin.(3) și alin.(4) din OMFP nr.1802/2014, în vigoarea începând cu data de 01.01.2015.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în ceea ce privește modul de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor, acestea reprezintă creșteri ale beneficiilor economice sub forma de intrări sau creșteri ale activelor care se recunosc în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua credibil o creștere a beneficiilor viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau scăderii valorii unei datorii.

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),

se reține că sumele încasate pentru activitatea de natura pariurilor sportive, precum și pentru activitatea de jocuri de noroc de tip slot machines, organizate de .X. SRL, reprezintă venituri ale acesteia ce trebuiau înregistrate în evidența contabilă.

Încasările (creșterea intrărilor de numerar) din activitățile de jocuri de noroc (de natura pariurilor sportive și exploatarea jocurilor de tip slot machines), reprezintă creșteri ale beneficiilor economice ale societății ce pot fi evaluate în mod credibil de aceasta.

Sumele încasate de societate din activitățile de jocuri de noroc reprezintă încasări în nume propriu, respectiv contravaloarea prestațiilor constând în organizarea jocurilor de noroc.

În consecință, veniturile realizate din organizarea acestei activități trebuiau recunoscute în contabilitate simultan cu înregistrarea încasării contravalorii acestora.

Operațiunile privind organizarea jocurilor de noroc presupun înregistrarea în contabilitate, în mod distinct, a veniturilor realizate (încasări), respectiv a cheltuielilor efectuate (sumele plătite participanților) deoarece sunt operațiuni distincte, efectuate la momente diferite.

Astfel, în ceea ce privește cheltuielile aferente acestei activități, printre care și cele legate de achitarea premiilor/sumelor câștigate de către participanți, înregistrarea/recunoașterea în contabilitate a acestora este reglementată de prevederile pct.34 alin.(1) lit.b și alin.(1<sup>1</sup>) din OMFP nr.3055/2009, mai sus menționate, preluate la pct.19 alin.(2) lit.b și alin.(4) din OMFP nr.1802/2014.

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor care se recunosc în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau o creștere a valorii unei datorii.

Plata biletelor câștigătoare către participanții la pariurile sportive și plata sumelor câștigate de participanții la jocurile de noroc de tip slot machines (ieșiri de numerar), reprezintă un efort financiar propriu al societății, respectiv diminuări ale beneficiilor economice ce pot fi evaluate în mod credibil de aceasta.

Astfel, cheltuielile aferente plății către participanți a biletelor câștigătoare și a sumelor câștigate la slot machines trebuiau recunoscute în contabilitate alături de celelalte costuri aferente activităților de jocuri de noroc, la momentul efectuării.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că modul de înregistrare în contabilitate al societății (diminuarea veniturilor realizate din activitățile de natura jocurilor de noroc cu plățile efectuate către participanți și înregistrarea sumelor rezultate în urma compensării) se apropie de modul de determinare a profitului contabil și nu a veniturilor din această activitate.

Înregistrarea sumelor încasate din vânzarea biletelor către participanți pe conturile de venituri, respectiv înregistrarea premiilor acordate acestora pe conturile de cheltuieli, în momentul în care au loc/la momentul la care se referă, nu ar fi avut ca efect încălcarea principiului prudenței, invocată de societate, întrucât nu ar fi avut ca efect o supraevaluare a veniturilor, respectiv o subevaluare a cheltuielilor.

Mai mult, art.41 din OMFP nr.3055/2009, preluat și la art.51 din OMFP nr.1802/2014, „exercitarea prudenței nu permite [...] subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor”

Totodată, având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății referitoare la faptul că o simplă intrare de numerar nu constituie în sine, în absolut orice situație, un beneficiu economic, iar în absența existenței unui beneficiu economic nu se poate ca o intrare de numerar să fie echivalentă cu înregistrarea unui venit, indiferent de situația concretă.

Faptul că societatea înregistrează cheltuieli care concură la realizarea veniturilor, printre care și cele reprezentând sumele acordate jucătorilor câștigători, nu îi conferă dreptul legal de a deduce aceste cheltuieli din veniturile realizate.

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că activitatea .X. SRL nu este comparabilă cu cea a societăților obișnuite, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât modul de înregistrare în contabilitate a activității de organizare a jocurilor de noroc nu este reglementat în mod distinct de OMFP nr.3055/2009 și OMFP nr.1802/2014, aplicabile speței, și în consecință această activitate se supune regulilor și principiilor generale de înregistrare în contabilitate a veniturilor realizate, respectiv a cheltuielilor efectuate.

Din punct de vedere fiscal, într-adevăr există o specificitate în ceea ce privește impozitul pe profit, respectiv activitățile de natura pariurilor sportive se supun unei impozitări specifice, respectiv unui impozit minim, conform art.18 din Codul fiscal, fapt constatat și aplicat de către organele de inspecție fiscală.

Totodată, în ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că:

- inițial are loc o colectare a sumelor de bani a jucătorilor în vederea creării resurselor din care jucătorii câștigători să fie plătiți,
- societatea păstrează efectiv cu titlu temporar o parte dintre sumele pariate de către jucători, urmând să distribuie apoi aceste sume în proporțiile conforme legii și regulamentelor de joc, acelor jucători câștigători,
- societatea nu poate dispune în regim de proprietate de sumele pariate de către jucătorii la pariuri în cotă fixă decât după acordarea premiilor către participanți,
- prin însăși achiziționarea unui bilet de participare la pariuri sau prin acceptarea regulamentelor de organizare a altor jocuri de noroc, participantul la jocurile de noroc acceptă pierderea posibilă a sumelor mizate și transferul acestora către jucătorii câștigători, organizatorul de jocuri de noroc fiind doar garantul comportamentului corect al jucătorilor și, de asemenea, garantul efectuării corecte a plății premiilor către jucătorii câștigători,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei:

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. SRL încasări în nume propriu, sumele încasate trecând în proprietatea societății și contribuind la creșterea beneficiilor acesteia, fapt pentru care, așa cum s-a reținut mai sus, 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. SRL aceste sume se înregistrează în evidența contabilă ca și cheltuieli, nu ca un venit nerealizat.

În privința activității de exploatare a jocurilor de tip slot machines, sumele încasate de societatea prin intermediul aparatelor de slot machines, reflectate în Situația încasărilor zilnice, reprezintă contravaloarea prestației .X. SRL pentru participanți, respectiv organizarea jocurilor de noroc de tip slot machines, astfel că resursele financiare ale societății se constituie din încasări în nume propriu urmare acestor prestații efectuate, resurse ce sunt utilizate ulterior pentru plata tuturor obligațiilor legale ce rezultă din acestivitatea desfășurată, printre care și plata câștigurilor.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute nici argumentele societății referitoare la faptul că prin standardele internaționale de contabilitate IAS 18 sunt excluse din categoria veniturilor sumele colectate în numele unor terțe părți întrucât nu sunt beneficii economice și nu au drept rezultat creșteri ale capitalurilor proprii ale entității. Se reține că sumele încasate de .X. SRL sunt în nume propriu,

nefiind în discuție o activitate de intermediere, astfel că aceste prevederi legale nu sunt incidente speței.

Referitor la argumentele societății cu privire la faptul că nu are niciun control asupra sumelor introduse de jucători în aparatele de joc, în acest sens societatea arătând, printr-o exemplificare, faptul că un jucător care a introdus 100 lei într-un aparat, s-a răzgândit și a retras contravaloarea impulsurilor, deci tot 100 lei, sumă pe care o introduce ulterior la un alt aparat, societatea ar fi încasat de la jucător 200 lei, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Potrivit art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

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

Aceste prevederi legale au fost preluate și la art.72 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Astfel, deși societatea are obligația de a proba cele susținute, se reține că aceasta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală, în timpul inspecției fiscale, și nici ulterior în susținerea contestației situații/documente justificative care să probeze o astfel de afirmație, și că această situație nu este una pur teoretică.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că în Situația încasărilor zilnice nu sunt trecute sumele de bani introduse în aparate de către jucători și nici sumele de bani câștigate de către aceștia, ci sunt trecute impulsurile „in” și „out”, singura informație monetară înscrisă în Situația încasărilor zilnice fiind chiar venitul societății rezultat din diferența între impulsurile „in” și „out” înmulțită cu prețul unui impuls, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece faptul că documentul de înregistrare contabilă primară Situația încasărilor zilnice nu conține rubrica pentru contravaloarea numerarului încasat (transpunerea impulsurilor în elemente monetare) nu exonerează societatea de obligația de a respecta normele contabile legale cu privire la înregistrarea veniturilor din activitatea de slot machines.

Această obligație ar fi putut fi îndeplinită printr-o adaptare/completare a documentului și/sau evidenței la necesitățile contabile impuse de lege.

Totodată, în ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că veniturile operatorilor din industria pariurilor trebuie calculate ca diferență între sumele încasate și sumele plătite cu titlu de premiu

participanților, invocând în acest sens Anexa nr.12 din Hotărârea 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, respectiv Situația lunară privind încasările din organizarea de tip pariuri în cotă fixă, aceste prevederi legale fiind corelate cu cele ale OMFP nr.3055/2009, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât rubricile conținute de acest formular, Încasări din vânzarea biletelor și Premiile acordate sunt prevăzute pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc. Astfel, pentru determinarea acestei taxe, venitul din jocurile de noroc al unui operator licențiat se calculează ca diferența dintre sumele încasate de la jucători cu titlul de taxă de participare la joc și premiile acordate, modalitatea de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor din activitatea de jocuri de noroc fiind cea reținută prin prezenta decizie, conform OMFP nr.3055/2009 și OMFP nr.1802/2014.

Prin urmare, prevederile legale invocate nu pot fi luate în calcul la stabilirea impozitului pe profit / impozitului de 5% datorat pentru activitatea de natura pariurilor sportive, pentru aceste impozite fiind incidente art.18 din Codul fiscal și pct.11 din Normele metodologice de aplicare, Hotărârea Guvernului nr.870/2009 reglementând doar modul de organizare a activității de jocuri de noroc și taxele speciale ce trebuiesc achitate pentru această activitate.

Cu privire la invocarea de către societate a încălcării principiilor contabile, respectiv principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiul prudenței, principiul imaginii fidele, având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./11.01.2016 și reținerile din prezenta decizie, rezultă că acestea nu au fost încălcate de către organele de inspecție fiscală.

Argumentele societății referitoare la faptul ca în anul 2012 a făcut obiectului unui control inopinat, iar organele de inspecție fiscală nu au sesizat abateri de la legalitate cu privire la modul de calcul și plata impozitului pe profit, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucat așa cum rezultă din Dispoziția nr..X./04.07.2012, invocată de societate și anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă contrariul celor susținute de aceasta, respectiv faptul că „societatea nu a determinat corect impozitul pe profit aferent activităților de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, a discotecilor și a cazinourilor sau pariurilor sportive în conformitate cu prevederile pct.11 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare”, măsurile dispuse fiind refacerea evidenței contabile pentru a se cunoaște veniturile și cheltuielile corespunzatoare, în conformitate cu aceste prevederi legale,



și calcularea de către societate a impozitului pe profit, depunerea declarațiilor rectificative și cea a impozitului pe profit.

Argumentul contestatarii referitor la invocarea Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.3716/31.10.2006, în sensul ca aceasta instanță a confirmat faptul ca „venitul activității de joc rezultă în mod firesc din insumarea rezultatelor zilnice pozitive (câștig pentru cazinou/pierdere pentru jucător) și negative (pierdere pentru cazinou/câștig pentru jucător)”, nu poate fi avut în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin Decizia nr.7695/2013 instanța supremă și-a reconsiderat poziția față de modul de stabilire a bazei de impunere asupra căreia se aplică impozitul minim de 5%”, reținând faptul că „impozitul pe venitul 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 invocarea jurisprudenței CEDO, respectiv cauza Serkov, 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 taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, acestea fiind datorate de societate în baza actelor normative care reglementează aceste impozite, prevăzute de Codul fiscal și de reglementările contabile în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Faptul că există contradictorialitate între două decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție nu are relevanță în speța în cauză întrucât stabilirea de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor fiscale contestate a avut la bază prevederile Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, incidente în cauză, și nu deciziile instanței supreme, mai sus menționate.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la încălcarea principiului certitudinii impunerii, în sensul că în ceea ce privește determinarea veniturilor din jocurile de noroc (pariuri sportive sau alte tipuri) Codul fiscal nu conține prevederi explicite, iar organele de inspecție fiscală au ignorat normele speciale din materia jocurilor de noroc, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile legale referitoare la înregistrarea în contabilitate a veniturilor realizate în vederea stabilirii profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit sunt reglementările contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv OMFP nr.3055/2009 și OMFP nr.1802/2014, în funcție de perioada incidentă.

Astfel, prevederile legale speciale ce reglementează impozitul pe profit / impozitul de 5% datorat pentru activitățile de natura pariurilor sportive sunt cele prevăzute la art.18 din Codul fiscal și pct.11 din normele metodologice de aplicare, baza de impozitare fiind reprezentată de veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile.

Prevederile art.1<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc și nu pentru determinarea impozitului minim pe activități de natura pariurilor sportive.

În consecință, având în vedere cele reținute prin prezenta decizie, rezultă fără echivoc faptul că veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea impozitului minim de 5% sunt constituite din suma veniturilor aferente activității respective, înregistrate conform reglementărilor contabile, nefiind prevăzut de către legiuitor posibilitatea unor eventuale deduceri.

Se reține că în acest sens este și opinia constantă a direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Mai mult, având în vedere prevederile legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, și în conformitate cu prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține că „interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege” și nu prin interpretări ale textului legal în scopul calificării unui venit ca fiind neimpozabil.

Argumentele societății referitoare la faptul că legiuitorul nu a optat pentru a impozita și alte tipuri de venituri, respectiv altele decât cele obținute din pariuri sportive, astfel că veniturile obținute din pariuri în cota fixă pe evenimente nesportive nu ar trebui să intre sub incidența impozitului minim, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, întreaga activitate de pariuri desfășurată de .X. SRL este de natură/asociată pariurilor sportive intrând sub incidența impozitului minim reglementat de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în suma de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu

pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./11.01.2016, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.01.2016 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în suma de .X. lei.

2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, întrucât așa cum s-a reținut la pct.1 din prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozitul pe profit în suma de .X. lei, contestația formulată de .X. SRL a fost respinsă ca neîntemeiată și având în vedere că stabilirea în sarcina contestatului de accesorii aferente debitelor stabilite de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, aceasta se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În ceea ce privește afirmațiile .X. SRL referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu pot solicita penalități și dobânzi de întârziere pentru o pretinsă eroare a societății în stabilirea bazei de impunere pe o perioadă de 5 ani, eroare pe care organele de inspecție fiscală nu au considerat-o suficient de importantă astfel încât să o corecteze atunci când au avut ocazia, acestea nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, și sunt aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

Mai mult, se reține că art. 119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza cărora organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată, nu prevăd o limitare a cuantumului dobânzilor și penalităților stabilite în sarcina unui contribuabil.

Referitor la încălcarea principiilor proportionalității, certitudinii impunerii și eficienței impunerii în stabilirea și impunerea accesoriilor, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Principiul proporționalității nu se aplică speței, având în vedere că acest principiu vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Principiul eficienței impunerii a fost respectat întrucât prevederile legale aplicabile speței în cauză, astfel cum au fost menționate în cuprinsul prezentei decizii, nu au condus la efecte retroactive defavorabile pentru societate, așa cum susține aceasta. Atât prevederile Codului fiscal, cât și cele ale reglementărilor contabile nu au suferit modificări în perioada supusă inspecției fiscale (01.01.2010 – 30.06.2015).

Cu privire la principiul certitudinii impunerii, se reține că argumentele prezentate de societate au fost analizate la pct.1 din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./11.01.2016, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./11.01.2016 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului 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.**