



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

AGENȚIA NAȚIONALĂ DE

Administrare Fiscală

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 „X”, CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 383 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.A_SLP 1689/10.08.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X./06.08.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.A_SLP 1689/10.08.2015, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., înregistrată la ORC sub nr..X., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.06.2015.

SC .X. SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015 pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxă de autorizare jocuri de noroc;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei de autorizare jocuri de noroc;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei de autorizare jocuri de noroc.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015, respectiv **02.07.2015**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dopsarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **14.07.2015**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X. SRL, figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 la OPANAF nr.3661/2014 pentru aprobarea listei marilor contribuabili pe anul 2015, de modificare și completare a OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activitati de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generala de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./25.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisă de organele de inspectie fiscala din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, contestatara susține că regula generală aplicabilă în materie fiscală pentru calculul impozitului pe profit datorat o constituie dispozițiile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe lângă regula generală menționată, pentru societățile care desfășoară anumite activități prevăzute în mod expres de dispozițiile art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a instituit și reglementat o a doua metoda de calcul a impozitului pe profit, contribuabilul fiind obligat să stabilească impozitul pe profit prin compararea sumelor rezultate ca urmare a aplicării regulii generale prevăzute de art.17 din Codul fiscal și a regulii speciale prevăzute de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând ca impozitul pe profit datorat către bugetul de stat să fie reprezentat de suma mai mare rezultată ca urmare a celor doua metode de calcul.

La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități. În cazul în care impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din

aceste activități atunci contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. Acesta se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozitul fiind 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.

Dat fiind faptul că dispozițiile legii fiscale fac referire la venituri obținute din activitățile reglementate de art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără ca legiuitorul, la acel moment, să definească noțiunea de venituri realizate din aceste activități sau să aducă precizări cu privire la definirea unor termeni din cuprinsul lor, societatea a apelat la alte acte normative ce explicitează înțelesul acestor termeni utilizați în legea fiscală.

Astfel, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat noțiunea de venituri realizate de organizatorii de pariuri, raportându-se la dispozițiile Ordonanței de Urgență de Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc care definesc anumite noțiuni.

Constatarea de la pagina 12 din raportul de inspecție fiscală conform căreia din interpretarea dispozițiilor art.3 alin.(3), art.4 alin.(1-2) și art.8 alin.(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc ar rezulta clar că veniturile realizate de organizatorul de jocuri de noroc reprezintă sumele percepute de la participanți în scopul dreptului de participare la joc, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt sumele plătite jucătorilor de către organizator drept câștiguri sau premii este eronată întrucât:

Din cuprinsul dispozițiilor legale anterior invocate nu rezultă în mod clar ceea ce au înțeles organele de inspecție fiscală, textele de lege invocate nici măcar nu sugerează o atare interpretare a noțiunii de venituri ca fiind încasările organizatorului, respectiv sumele percepute de organizator de la participanți în schimbul dreptului de participare la joc.

Textele de lege anterior invocate nu sugerează că sumele plătite jucătorilor de către organizator drept câștiguri sau premii ar reprezenta cheltuieli aferente acestor venituri acestea nu reprezintă altceva decât **definiții** ale unor noțiuni caracteristice activităților de jocuri de noroc cum sunt: joc de noroc, taxă de participare și câștig sau premiu.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au ignorat în mod voluntar prevederile din Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 care definesc veniturile organizatorului de pariuri.

Noțiunea de venituri înregistrate a fost în mod expres și în concret reglementată de pct.2¹ din Anexa nr.12 la Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009, respectiv de "Situția lunară privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă pentru luna...".

Dispozițiile art.68 alin.3 și alin.4 din Hotărârea Guvernului nr.870/2009

privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 sunt cele care reglementează noțiunea de încasări brute. Conform acestor dispoziții documentația tehnico-economică de eficiență prezentată de operatorul economic la autorizare, întocmită pe o perioadă de un an, va conține următoarele date: totalul încasărilor brute estimate, totalul cheltuielilor, pe elemente principale de cheltuieli, profitul brut.

Totodată, dispozițiile art.68 alin.4 din actul normativ sus-menționat prevăd că prin încasări brute se înțelege suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli.

Prin încasări din vânzarea biletelor, conform pct.1 din Anexa nr.12 la Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009, se înțelege valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă.

Mai mult, din Instrucțiunile de completare a formularului „*SITUAȚIA LUNARĂ privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă pentru luna...*” rezultă faptul că veniturile prevăzute de pct.2¹ nu reprezintă altceva decât **veniturile înregistrate** de operatorul economic care **se calculează ca diferență între valoarea biletelor de participare vândute** pentru jocurile organizate în luna respectivă și **valoarea premiilor plătite** aferente biletelor de participare vândute în luna respectivă.

Așadar, societatea arată că veniturile înregistrate de operatorul economic, conform pct.2¹ din Anexa nr.12 se calculează ca diferență între valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă și valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna respectivă.

Din interpretarea sistematică a dispozițiilor legale incidente nu se poate concluziona ca există identitate între noțiunea de încasări din vânzarea biletelor de pariuri și noțiunea de venituri ale operatorului economic din aceeași activitate, așa cum în mod eronat au stabilit organele de inspecție fiscală, aplicând cota de 5% prevăzut de dispozițiile art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la încasările organizatorului de jocuri de noroc fără a diminua aceste încasări cu premiile plătite jucătorilor.

Prin urmare, societatea concluzionează că nu există niciun motiv pentru care organele de inspecție fiscală să trateze veniturile obținute din activitatea de pariuri ca fiind unul și același lucru cu încasările din vânzarea biletelor.

Dat fiind faptul că legiuitorul a înțeles să definească prin legea specială care reglementează activitatea noțiunile de încasări din vânzarea biletelor ca fiind valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă și de venituri ca fiind diferența între valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă și valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna respectivă, iar Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, utilizează noțiunea de venituri, în mod eronat organele de inspecție fiscală au

majorat baza impozabilă cu plățile premiilor către jucători și au stabilit în sarcina societății suma suplimentară de plată cu titlu de impozit pe profit de .X. lei.

2. Referitor la taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat câștigurile/premiile plătite de organizator jucătorilor în categoria cheltuielilor de exploatare invocând pretinse încălcări ale Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în conformitate cu principiile contabile generale menționate la pct.36.2 din Ordinul nr.3055/2009, veniturile și cheltuielile care rezultă din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor cheltuieli. Sub acest aspect, se arată că veniturile realizate de organizatorul de jocuri de noroc sunt reprezentate de sumele percepute de la participanți în schimbul dreptului de participare la joc, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt reprezentate de sumele plătite jucătorilor drept câștiguri sau premii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat câștigurile/premiile plătite de organizator jucătorilor în categoria cheltuielilor de exploatare invocând pretinse încălcări ale Ordinului nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în condițiile în care în toate actele normative speciale care reglementează regimul juridic al jocurilor de noroc **este utilizat termenul de încasare și nu cel de venit** atunci când se face referire la sumele plătite de jucători, respectiv a taxei de participare percepută de organizatori în schimbul dreptului de a participa la jocuri de noroc. Având în vedere că în activitatea de jocuri de noroc de tip pariuri, venitul nu se realizează la momentul încasării de către organizator a taxei de participare la jocuri de noroc, ci abia după plata câștigurilor către jucători, venitul organizatorului nu poate fi decât unul singur și anume obținut după deducerea premiilor plătite jucătorilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că în conformitate cu principiile contabile generale menționate la pct.36.2 din Ordinul nr.3055/2009, veniturile și cheltuielile care rezultă din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate și arată că **veniturile realizate** de organizatorul de jocuri de noroc sunt reprezentate de sumele percepute de participanți în schimbul dreptului de participare la joc, iar **cheltuielile aferente** acestor venituri sunt reprezentate de sumele plătite jucătorilor drept câștiguri sau premii.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia premiile plătite jucătorilor nu reprezintă altceva decât cheltuieli de exploatare fapt ce rezultă și din dispozițiile art.68 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009, societatea susține că în ceea ce privește cheltuielile de exploatare acestea sunt în mod expres, distinct și limitativ prevăzute de

Reglementările contabile aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009. În conformitate cu regulile de evaluare prevăzute de **Secțiunea 8.10 „Venituri și Cheltuieli”, pct.262** din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru consumuri de stocuri și servicii, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

De asemenea, arată că potrivit dispozițiilor **pct.263** din Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr.3055/2009, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, iar cheltuielile de exploatare, cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;
- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;
- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);
- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.).

Contestatară susține că reprezintă cheltuielile de exploatare a activității acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venit, respectiv cheltuielile cu salariile personalului angajat, cheltuielile cu deținerea și întreținerea spațiilor în care se desfășoară activitatea, cheltuielile cu taxele și impozitele specifice activității de pariuri și sunt prevăzute la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar din enumerarea exhaustivă a acestora se remarcă faptul că premiile plătite jucătorilor nu pot fi interpretate ca fiind cheltuieli de exploatare sau cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și că organele fiscale au operat în mod discreționar cu această noțiune.

În concluzie, societatea susține că argumentația lipsită de substanță și precară a organelor de inspecție fiscală potrivit căreia ar fi încălcat principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii și principiul necompensării prevăzute de pct.43 și pct.45 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, este consecința interpretării arbitrare dată unor norme juridice necorelate cu toate dispoziții legale incidente în speță.

În susținerea contestației societatea invocă Precizarea Ministerului Finanțelor nr.9634/1997 care a stabilit înțelesul noțiunii de venituri realizate din activități de jocuri de noroc ca fiind diferența dintre încasări și plăți premii pentru aplicarea art.3 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.14/1997, cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 1997 prin care, Ministerul Finanțelor însuși a reglementat, stabilit și legiferat înțelesul noțiunii veniturilor realizate din activitățile privind organizarea jocurilor de noroc, reprezintă o metodologie activă acestea nu nefiind niciodată abrogate, iar din cuprinsul normelor de tehnica legislativa trecute sau actuale (art.89-91 din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativa) nu rezultă faptul că abrogarea unui act, indiferent de caracterul normativ sau nenormativ al acestuia, ar putea fi o abrogare tacită sau implicită, ci în toate cazurile abrogarea actului sa fie expresă.

Mai mult, societatea arată că, în conformitate cu dispozițiile art.12 alin.1 din Hotararea nr.447/1997 care reglementa organizarea si funcționarea Ministerului Finanțelor la acea data, Ministrul Finanțelor emitea norme, ordine si instrucțiuni și ulterior, dispozițiile art.11 alin.(4) din Hotararea nr.386/2007 privind organizarea si funcționarea Ministerul Economiei si Finanțelor, Ministrul Finanțelor emitea ordine si instrucțiuni in condițiile legii, fiind si organul care identifica si abroga aceste ordine si instrucțiuni in condițiile legii.

De asemenea, se arată că Precizarea Ministerului Finanțelor nr.9634/1997 nu numai că definește în mod expres noțiunea de „*venituri realizate*” din jocuri de noroc, dar conține și monografia privind reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind înregistrarea încasărilor si a plății premiilor.De asemenea, în susținerea contestației societatea invocă practica judiciară a Înaltei Curți de Casație și Justiție sub aspectul interpretării noțiunii de venituri, respectiv Decizia nr. .X. pronunțată în ședința din data de 30 octombrie 2006, în dosarul nr..X./2005, prin care s-a acordat câștig de cauză, într-o speță identică, stabilindu-se că premiile acordate jucătorilor reprezintă pierderi pentru acest tip de activitate și diminuează veniturile obținute din această activitate, motiv pentru care veniturile din activitate rezulta în mod firesc prin însumarea rezultatelor zilnice pozitive (în speță, câștig pentru societatea de pariuri/pierdere pentru jucătorul de pariuri) și a rezultatelor negative (în speță, pierdere pentru societatea de pariuri/câștig pentru jucător).

În ceea ce privește înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor din activitatea de slot-machine societatea prezintă următoarele argumente:

Regula prevăzută de art.18 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se aplică doar contribuabililor care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, activitatea de tip slot-machine fiind supusă regulii generale cu referire la impozitul pe profit prevăzută de art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că din cuprinsul raportului de inspecție fiscală sau al deciziei de impunere nu se înțelege care este raționamentul organelor inspecție fiscală pentru care cele două activități au fost alăturate în vederea stabilirii

impozitului pe profit, iar în situația în care această alăturare a celor două activități contravine intereselor societății, modificând în sensul majorării impozitului pe profit, înțelege să conteste și aceste chestiuni în momentul în care acestea vor fi ulterior clarificate, într-un sens sau altul.

Referitor la constatarea potrivit căreia, ca și în cazul activității de pariuri, **pentru activitatea de slot-machine** societatea a înregistrat în contabilitate numai diferența dintre veniturile obținute din această activitate (încasări = intrări) și câștigurile acordate jucătorilor (plăți = ieșiri) societatea susține că aceste înregistrări au fost efectuate strict în conformitate cu situațiile încasărilor zilnice și lunare din activitate de tip slot-machine, prevăzute de anexele 8a) și 9a) din Hotărârea Guvernului nr.870/2009.

2. Referitor la Taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc, societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat în mod eronat dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 și ale HG nr.870/2009 cu privire la întocmirea Anexei nr.12 referitoare la regularizarea lunară a cuantumului taxei de autorizare în sensul că societatea a diminuat baza de calcul a taxei de autorizare cu premiile plătite jucătorilor, aplicând procentul de 5% la o sumă rezultată din diferența dintre încasările biletelor de pariuri vândute și premiile acordate jucătorilor astfel că societatea nu ar fi constituit, evidențiat și virat către bugetul consolidat al statului suma de **.X. lei**.

Contestatară arată că din prevederile art.14 alin.2 pct.b) iii) lit.A) și B) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc reiese că taxa anuală aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc pentru jocurile de tip pariu se datorează și se plătește după cum urmează:

(lit.A) - sumele care rezultă din aplicarea procentelor prevăzute în anexă la veniturile estimate de operatorul economic, dar nu mai puțin de taxa anuală minimală;

(lit.B) - în cazul în care, în cursul anului de autorizare, încasările efective depășesc încasările estimate prin documentația prezentată la data autorizării, taxa anuală de autorizare datorată se va recalcula prin aplicarea procentelor prevăzute în anexă asupra încasărilor efectiv realizate de la începutul perioadei de autorizare.

Indiferent de modul în care legiuitorul a înțeles să definească anumite noțiuni în cuprinsul actelor normative care reglementează regimul jocurilor de noroc, cum ar fi veniturile realizate sau estimate, încasările brute, încasările din vânzarea biletelor, încasările efective sau estimate, contestatară arată că pentru organele fiscale aceste noțiuni sunt indiscutabil sinonime și nu reprezintă decât valori ale biletelor de participare vândute de către organizatorul de jocuri. Această interpretare a organelor fiscale este eronată având în vedere faptul că:

Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 reglementează și operează cu trei noțiuni, și anume cu noțiunile de „încasări brute” sau „încasări din vânzarea biletelor” și „Venituri”.

Astfel, dispozițiile art.68 alin.3 din Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009 prevăd că documentația tehnico-economică de eficiență prezentată de operatorul economic la autorizare, întocmită pe o perioadă de un an, va conține următoarele date: totalul încasărilor brute estimate, totalul cheltuielilor, pe elemente principale de cheltuieli, profitul brut și reglementează sensul noțiunii de încasări brute ca fiind suma totală încasată de organizator înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli.

De asemenea, societatea invocă prevederile pct.1 din Anexa nr.12 la Hotărârea Guvernului nr.870/2009 privind aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.77/2009, prin încasări din vânzarea biletelor înțelegându-se valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă.

Conform pct.2¹ din Anexa nr.12 veniturile reprezintă diferența între valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă și valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna respectivă.

Astfel, contestatara susține că, în situația în care, potrivit documentației prezentate la momentul autorizării, taxa anuală aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc pentru jocurile de tip pariu se datorează și se plătește la veniturile estimate de operatorul economic definite conform pct.2¹ din Anexa nr.12 însă, nu mai puțin de taxa anuală minimală în valoare de .X. lei, în mod normal, regularizarea se va efectua prin aplicarea procentelor prevăzute în anexă asupra încasărilor/veniturilor realizate în mod efectiv, iar aceste încasări/venituri efective nu pot reprezenta altceva decât diferența dintre valoarea biletelor de participare vândute și valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute, așa după cum sunt definite la pct.2¹ din Anexa nr.12.

Ca urmare, societatea susține că nu datorează taxă anuală de autorizare a jocurilor de noroc în sumă de **.X. lei**.

Referitor la obligațiile accesorii aferente sumelor stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală societatea susține că nu datorează aceste sume întrucât nu datorează debitele principale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.06.2015, s-au constatat următoarele:

Activitatea desfășurată de SC .X. SRL constă în activitatea de jocuri de noroc, cod CAEN 9200, reglementată de Ordonanța de urgență nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și HG 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.

Perioada verificată: 01.01.2009 -31.12.2013.

Din verificarea documentelor de evidenta contabila si fiscala (note contabile, balanțe de verificare lunare, Registrul de calcul al impozitului pe profit si declarațiilor privind impozitul pe profit depuse la organul fiscal competent) aferente perioadei ianuarie 2009 - decembrie 2013, s-au constatat urmatoarele aspecte care au condus la determinarea unui impozit pe profit eronat:

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

A procedat la calculul impozitului pe profit pentru fiecare activitate după cum urmeaza:

Pentru activitatea de pariuri sportive, în aplicarea art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea a determinat impozitul pe profit aferent activității de pariuri (sportive și alte tipuri de pariuri) aplicând regula generala de calcul a profitului impozabil prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, având în vedere si cheltuielile de conducere si administrare si alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceasta activitate in total venituri, la profitul impozabil obtinut aplicând cota de impozitare prevăzută la art. 17 din Legea nr.571/2003, respectiv 16%, urmând a compara impozitul stabilit din acest calcul cu suma rezultata din aplicarea cotei de 5% la venituri.

La determinarea cuantumului cotei de 5% din venituri, conform art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a avut in vedere ca baza de impozitare reprezintă numai diferența dintre veniturile obținute din aceasta activitate si cheltuielile privind premiile acordate jucatarilor.

Din compararea impozitului aferent activității de pariuri sportive determinat prin cele doua metode s-a constatat ca suma rezultata din aplicarea procentului de 5 % la venituri este mai mare decât impozitul pe profit calculat prin aplicarea regulii generale prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si a cotei de 16% prevăzută de art.17 din același act normativ.

Referitor la veniturile înregistrate in contabilitate din activitatea de pariuri (sportive și alte tipuri de pariuri) societatea a evidențiat în contul 708 "venituri din activități diverse" soldul [diferența dintre sumele de bani încasate ca miza (valoarea biletului de pariu) si câștigurile acordate jucătorilor].

De asemenea, nu se regăsesc înregistrate in totalitate in conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor ci numai valoarea câștigurilor care au depășit valoarea biletelor de pariu încasate in lunile in care s-

au înregistrat asemenea situații.

Acest mod de calcul al impozitului pe profit a fost aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri.

Pentru celelalte activități, societatea a calculat impozit pe profit aplicând regula generală prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere cheltuielile specifice și cheltuielile comune ale contribuabilului și a fost aplicată cota de 16% asupra profitului impozabil obținut.

Cheltuielile comune au fost determinate ținând cont de ponderea veniturilor realizate din aceste activități în total venituri, la profitul impozabil rezultat aplicând cota de impozitare prevăzută la art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca și în cazul activității de pariuri, s-a constatat că pentru activitatea de exploatare slot-machine societatea a înregistrat în contabilitate numai diferența dintre veniturile obținute din această activitate (incasări-intrări) și câștigurile acordate jucătorilor (plăți-iesiri).

Ca urmare, societatea nu a înregistrat în contabilitate veniturile și cheltuielile totale rezultate din activitatea de pariuri și slot-machine, ceea ce a condus la determinarea eronată a impozitului pe profit, atât pentru activitatea de pariuri sportive, cât și pentru celelalte activități.

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

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri) și total incasări (intrări) pentru slot-machine;
- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;
- pentru pariurile sportive, baza de impozitare la care se aplică cota de 5% prevăzută de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o constituie rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe profit, din următoarele considerente:

Conform prevederilor art.3 alin.(3), alin.(1) și (2) ale art.4 și art.8 alin.(1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc veniturile realizate de organizatorul jocurilor de noroc sunt reprezentate de sumele percepute de la participanți în schimbul dreptului de participare la joc, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt sumele plătite jucătorilor de către organizator drept câștiguri sau premii.

Având în vedere prevederile pct.36.2 și pct.45 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu directiva a-IV-a a Comunităților Economice Europene și HG nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind

organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate, astfel:

Pentru activitatea de pariuri sportive

- au fost identificate veniturile realizate din pariuri sportive fiind diminuate cu veniturile de aceeași natură transferate pe baza de decont partenerilor, conform contractelor de asociere încheiate;

- au fost stabilite cheltuielile specifice activității de pariuri sportive, respectiv: premiile acordate jucătorilor, taxele de licență și exploatare, provizioane specifice. Stabilirea cuantumului cheltuielilor specifice s-a efectuat proporțional cu veniturile din pariuri sportive în total venituri pariuri;

- a fost stabilit cuantumul cheltuielilor comune, proporțional cu veniturile din pariuri sportive în total venituri;

- s-a procedat la calculul impozitului pe profit prin cele două metode reglementate de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

- a) regula generală de calcul a profitului impozabil conform art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- b) s-a calculat impozitul pe profit prin aplicarea cotei de 5% la veniturile sportive, constituite din contravaloarea taxei de participare, conform art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- s-a comparat impozitul pe profit aferent activității de pariuri sportive determinat prin cele două metode, constatându-se că suma rezultată din aplicarea cotei de 5 % la venituri este mai mare decât impozitul pe profit calculat prin aplicarea regulii generale prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a cotei de 16% prevăzută de art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pentru celelalte activități;

- au fost stabilite veniturile și cheltuielile din alte activități;

- a fost aplicată regula generală de calcul a profitului impozabil prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități în total venituri, precum și cheltuielile specifice.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar reprezentând impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează dobânzi de întârziere, calculate până la 15 iunie 2015 inclusiv, în suma de .X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

2. Taxa pentru organizarea și exploatarea jocurilor de noroc,

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.12.2013.

Conform prevederilor art.13 alin.(1) și alin.(2) și art.14 alin.(2) subpct.iii lit.A și B și pct.II lit.C) din Anexa la Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, art.68 alin.(4) și alin.(5) din HG 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, precum și în urma analizei Anexei 12. denumita „ *Situația lunară privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă pentru luna ...*” a rezultat că rd.1.3 - Incasari din vanzarea biletelor, cumulat la sfârșitul perioadei de raportare din anexa nr. 12 - "*Situația lunară privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă pentru luna ...*" constituie baza la care se aplica cota de 5% pentru calculul taxei pentru organizarea și exploatarea jocurilor de noroc în cazul activității de pariuri în cota fixă.

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea a interpretat în mod eronat prevederile OUG nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și HG 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 privire la întocmirea Anexei 12, respectiv a fost diminuată baza de calcul a taxei de autorizare în sensul că nu a aplicat procentul de 5% la suma totală încasată din biletele vândute cui la o sumă rezultată după scăderea premiilor acordate jucătorilor din suma totală încasată din biletele vândute.

În același sens este și opinia Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc care, prin adresa nr. .X./07.10.2014, menționează: „[...] *prin modul eronat de calcul al taxei de autorizare, numai pentru anii de autorizare decembrie 2012 - noiembrie 2013 și decembrie 2013 - august 2014, estimam ca societatea nu a constituit, evidențiat și virat la bugetul consolidat al statului, suma de .X. lei, reprezentând taxa de autorizare aferenta celor 2 (doi) ani*”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei de autorizare prin aplicarea cotei de 5% asupra incasarilor totale din biletele vândute și au stabilit taxa de autorizare suplimentară în suma de .X. lei

Pentru sumele suplimentare stabilite de plata reprezentând taxa pentru organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea datorează dobânzi de întârziere, calculate până la 15 iunie 2015 inclusiv, în suma de .X. lei și penalități de întârziere, calculate până la 15 iunie 2015 inclusiv, în suma .X. lei

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

1. Cu privire la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei taxă de autorizare jocuri de noroc;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei de autorizare jocuri de noroc;
 - .X. lei penalități de întârziere aferente taxei de autorizare jocuri de noroc,
- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă la stabilirea taxei anuale

aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc societatea avea obligația să aplice cota de 5% asupra contravalorii biletelor vândute sau asupra diferenței dintre contravaloarea biletelor vândute și valoarea premiilor acordate.

Perioada verificată: 2009 – 2013.

În fapt, societatea a stabilit taxa de autorizare prin aplicarea cotei de 5% la suma totală încasată din biletele vândute din care a scăzut suma premiilor acordate jucătorilor.

S-a constatat că societatea a interpretat în mod eronat prevederile OUG nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și HG 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 privire la întocmirea Anexei 12, respectiv baza de calcul a taxei de autorizare a fost diminuată în sensul că nu a aplicat cota de 5% la suma totală încasată din biletele vândute ci, la o sumă rezultată după scăderea premiilor acordate jucătorilor din suma totală încasată din biletele vândute.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei de autorizare prin aplicarea cotei de 5% asupra încasarilor totale din biletele vândute și au stabilit taxa de autorizare suplimentară în suma de .X. lei.

Pentru nevirarea la termenele legale a obligației de plată stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.12 alin.(1) și alin.(3), art.13 alin.(1) și alin.(2), art.14 alin.(2) pct.iii lit.B din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, conform căroră:

„ART 12

(1) *“Licența de organizare a jocurilor de noroc se acordă operatorului economic care îndeplinește condițiile pentru organizarea activităților ce fac obiectul prezentei ordonanțe de urgență și este valabilă 5 ani de la data acordării, cu condiția plății taxei de autorizare anuală [...]*

(3) *Autorizația de exploatare a jocurilor de noroc este valabilă un an de la data acordării.*

ART.13

(1) *Acordarea licenței de organizare a jocurilor de noroc, respectiv acordarea autorizației de exploatare a jocurilor de noroc se realizează cu perceperea de taxe.*

(2) *Pentru societățile care organizează pariuri în cotă fixă și/sau pariuri on-line, taxa pentru autorizația de exploatare a jocurilor de noroc se stabilește în funcție de încasările efectiv realizate de societăți din exploatarea acestei activități, dar nu mai puțin de nivelul minim al taxei stabilite în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.”*

ART. 14

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

Conform Anexei 1 pct.II lit.c din același act normativ, se precizează:

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

De asemenea, în speța sunt aplicabile și prevederile art.68 alin.3, alin.4 și alin.5 din Hotărârea Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, conform cărora:

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

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

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

(6) Procentul de câștiguri din totalul încasărilor brute va fi de minimum 60%, calculat pentru perioada de valabilitate a autorizației."

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SRL, la întocmirea Anexei 12 a calculat taxa de 5% **la o bază de calcul mai mică decât cea prevăzută în art.68 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, respectiv la diferența dintre încasările realizate din vânzarea biletelor și valoarea premiilor plătite aferente biletelor vândute și nu prin aplicarea cotei procentuale asupra încasărilor efective cumulate.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia HG 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, reglementează și operează cu trei noțiuni și anume cu noțiunile *„încasari brute”*, *„încasări din vânzarea biletelor”* și *„venituri”* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

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

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

În același sens este și adresa nr..X./04.10.2010 prin care Direcția Generală Juridică din cadrul A.N.A.F. a precizat Gărzii Financiare-Comisariatul General că prin sintagma *„încasare efectivă”* se înțelege **totalul încasărilor realizate de organizator provenite din vânzarea cartoanelor/biletelor, înainte de a se acorda vreun premiu.**

De asemenea, prin adresa nr..X./02.04.2012, Direcția Generală de Management a Domeniilor Reglementate Specific din cadrul Ministerului

Finanțelor Publice a precizat că ”prin ”*încasări efectiv realizate*” noțiune utilizată în O.U.G.77/2009, pe baza căreia se stabilește taxa aferentă autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, se înțelege totalul veniturilor fără a scădea premiile sau alte cheltuieli.

Facem precizarea că, una dintre completările aduse de Hotărârea Guvernului nr.823/2011 privind modificarea și completarea Hotărârii Guvernului nr.870/2009 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, a fost modificarea sintagmei din anexa nr.11 respectiv „total vânzări” cu sintagma „încasări efective”, tocmai pentru a clarifica eventuale confuzii între noțiunea de ”încasări efectiv realizate” utilizată în Ordonanța de urgență a Guvernului nr.77/2009 și noțiunea ”total încasări” din Hotărârea Guvernului nr.870/2009”.

Având în vedere cele prezentate se reține că pentru stabilirea bazei de calcul a taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, legiuitorul a avut în vedere noțiunea de ” ”*încasări efectiv realizate*” la nivelul organizatorului de jocuri de noroc, respectiv ”*totalul veniturilor fără deducerea premiilor sau a altor cheltuieli*”.

În același sens a fost emisă și adresa comună a Direcției Generale Cod Fiscal și a Direcției de Politici și Legislație în Domeniile Vamal și Nefiscal din cadrul Ministerului Finanțelor Publice cu nr..X./31.10.2012.

Astfel, având în vedere opinia constantă a Ministerului Finanțelor Publice exprimată prin direcțiile de specialitate cu privire la modul de calcul al taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc, în sensul că baza de calcul a taxei anuale de autorizare a jocurilor de noroc o reprezintă încasările efectiv realizate la nivelul organizatorului de jocuri de noroc, respectiv totalul veniturilor fără deducerea premiilor sau a altor cheltuieli, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat cuantumul taxei prin aplicarea cotei prevăzute de lege în perioada verificată asupra bazei de calcul, stabilind în sarcina societății o diferență suplimentară de taxă de autorizare aferente jocurilor de noroc în sumă de .X. lei.

În același sens este și opinia Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc care, prin adresa nr..X./07.10.2014, precizează: „[...] *reprezentanții societății au interpretat și aplicat în mod eronat prevederile OUG 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc și HG 870/2009 pentru aplicarea normelor metodologice de aplicare a OUG 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu privire la întocmirea Anexei 12 referitoare la regularizarea lunară a cuantumului taxei de autorizare, respectiv au diminuat baza de calcul a taxei de autorizare. Astfel, la întocmirea Anexei 12, societatea nu a aplicat procentul de 5% prevăzut de lege la suma totală încasată din biletele vândute, ci la o sumă rezultată după scăderea premiilor acordate jocurilor din suma totală încasată din biletele vândute.*”

Prin modul eronat de calcul al taxei de autorizare, numai pentru anii de autorizare decembrie 2012 - noiembrie 2013 și decembrie 2013 - august 2014, estimam ca societatea nu a constituit, evidențiat și virat la bugetul consolidat al statului, suma de .X. lei, reprezentând taxa de autorizare aferenta celor 2 (doi) ani”.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015, pentru suma de .X. lei reprezentând taxa anuală de autorizare a jocurilor de noroc.

Ca o consecință, având în vedere temeiul de drept “accessorium sequitur principale” contestatara datorează și dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, drept pentru care contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru aceste sume.

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

- **.X. lei impozit pe profit;**
- **.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **.X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,** Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în cazul organizatorilor de jocuri de noroc veniturile se înregistrează pe baza sumelor încasate de la participanții la jocuri de noroc sau dacă acestea se înregistrează ca diferență între sumele încasate de la participanții la jocurile de noroc și contravaloarea premiilor acordate acestora.

Perioada verificată: 2009 – 2013.

În fapt, societatea a procedat la calculul impozitului pe profit pentru fiecare activitate după cum urmează:

Pentru activitatea de pariuri sportive a determinat impozitul pe profit aferent activității de pariuri (sportive și alte tipuri de pariuri) aplicând regula generală de calcul a profitului impozabil prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând cota de impozitare prevăzută la art.17 din Legea nr.571/2003, respectiv 16%, urmând a compara impozitul stabilit din acest calcul cu suma rezultată din aplicarea cotei de 5% la venituri.

La aplicarea cotei de 5% din venituri încasate, conform art.18 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, a fost avută în vedere ca bază de impozitare numai diferența dintre veniturile obținute din activitatea de pariuri și cheltuielile privind premiile acordate jucătorilor.

Din compararea impozitului aferent activității de pariuri sportive determinat prin cele două metode de către societatea, **organele de inspecție fiscală au constatat ca suma rezultată din aplicarea cotei de 5 % la venituri este mai mare decât impozitul pe profit calculat prin aplicarea regulii generale prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cu cota 16% prevăzută de art.17 din același act normativ.**

De asemenea, s-a constatat că veniturile înregistrate în contabilitate din alte activități de pariuri în contul 708 "*venituri din activități diverse*" reprezintă soldul, adică diferența dintre sumele de bani încasate ca miza (valoarea biletului de pariu) și câștigurile acordate jucătorilor, precum și faptul că societatea nu a înregistrat toate cheltuielile, respectiv contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor, ci numai valoarea câștigurilor care au depășit valoarea biletelor de pariu încasate în lunile în care s-au înregistrat asemenea situații.

Acest mod de calcul al impozitului pe profit a fost aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca, pentru activitatea de pariuri sportive, societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele activității de pariuri, astfel:

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri);
- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;
- pentru pariurile sportive, baza de impozitare la care se aplica cota de 5% prevăzută de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reprezentată de rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor.

Având în vedere prevederile pct.36.2 și pct.45 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu directiva a-IV-a a Comunităților Economice Europene și ale HG nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate, astfel:

- au fost identificate veniturile realizate din pariuri sportive fiind diminuate cu veniturile de aceeași natură transferate pe baza de decont partenerilor, conform

contractelor de asociere încheiate;

- au fost stabilite cheltuielile specifice activitatii de pariuri sportive, respectiv: premiile acordate jucătorilor, taxele de licența și exploatare, provizioane specifice. Stabilirea cuantumului cheltuielilor specifice s-a efectuat proporțional cu veniturile din pariuri sportive în total venituri pariuri;

- a fost stabilit cuantumul cheltuielilor comune, proporțional cu veniturile din pariuri sportive în total venituri;

- s-a procedat la calculul impozitului pe profit prin cele două metode reglementate de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

a) regula generală de calcul a profitului impozabil conform art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

b) s-a calculat impozitul pe profit prin aplicarea cotei de 5% la veniturile sportive, constituite din contravaloarea taxei de participare, conform art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- s-a comparat impozitul pe profit aferent activitatii de pariuri sportive determinat prin cele două metode, **constatându-se ca suma rezultată din aplicarea cotei de 5 % la venituri este mai mare decât impozitul pe profit calculat prin aplicarea regulii generale.**

Pentru celelalte activități de pariuri inclusiv pentru activitatea de exploatare slot-machine, societatea a calculat impozit pe profit aplicând regula generală prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând cota de 16% asupra profitului impozabil obținut.

Cheltuielile comune au fost determinate ținând cont de ponderea veniturilor realizate din aceste activități în total venituri, la profitul impozabil rezultat aplicându-se cota de impozitare de 16% din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S-a constatat ca pentru activitatea de exploatare slot-machine societatea a înregistrat în contabilitate numai diferența dintre veniturile obținute din aceasta activitate (incasari-intrari) și câștigurile acordate jucătorilor (plați-iesiri).

Ca urmare, **întrucât societatea nu a înregistrat în contabilitate veniturile și cheltuielile totale rezultate din celelalte activități de pariuri și de exploatare slot-machine** a condus la determinarea eronată a impozitului pe profit, atât pentru celelalte activități de pariuri, cât și pentru activitatea de exploatare slot-machine.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele celorlalte activități de pariuri și de exploatare slot-machine, astfel:

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

- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;

- pentru pariuri, baza de impozitare la care se aplica cota de 5% prevăzută de

art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reprezentată de rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor.

Având în vedere prevederile pct.36.2 și pct.45 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu directiva a-IV-a a Comunităților Economice Europene și ale HG nr.870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate, astfel:

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri), precum și total încasări (intrări) pentru slot-machine;
- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;
- s-a procedat la calculul impozitului pe profit prin cele două metode reglementate de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

- a) regula generală de calcul a profitului impozabil conform art.19 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- b) s-a calculat impozitul pe profit prin aplicarea cotei de 5% la veniturile constituite din contravaloarea taxei de participare, conform art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- a fost aplicată regula generală de calcul a profitului impozabil prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atât pentru activitatea de exploatare slot-machine, cât și pentru celelalte activități de pariuri, avându-se în vedere și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități în total venituri, precum și cheltuielile specifice.

Ca urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar au stabilit ca societatea datorează dobânzi de întârziere, calculate până la 15 iunie 2015 inclusiv, în suma de.X. lei, precum și penalități de întârziere în sumă de.X. lei, atât pentru activitatea de pariuri sportive, cât și pentru slot-machine și celelalte activități de pariuri.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Se retine că 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 prevederilor pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„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.”

De asemenea, 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, iar organizatorii de jocuri de noroc sunt 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.

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

“11. Întră sub incidența prevederilor art.18 din Codul fiscal contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, încadrați potrivit dispozițiilor legale în vigoare; aceștia trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru a se cunoaște veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități. La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități. În cazul în care impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. Acesta se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozit calculat potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal. Veniturile care se iau în

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

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că, **pentru activitatea de pariuri sportive**, în cazul contribuabililor care desfășoară activități de natura pariurilor sportive, dacă impozitul pe profitul datorat este mai mic decât 5% din veniturile obținute din aceste activități, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri, în acest sens contribuabilii trebuind să organizeze și să conducă evidența contabilă în conformitate cu prevederile legale în vigoare, pentru a se putea determina veniturile și cheltuielile corespunzătoare acestor activități, în vederea impozitării.

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

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că impozitul calculat cu cota de 16% asupra profitului impozabil este mai mic decât cel stabilit cu cota de 5% aplicată la venituri pentru activitate de pariuri sportive.

De asemenea, din constatari a rezultat că societatea nu a înregistrat toate veniturile în contul 708 "*venituri din activități diverse*" soldul reprezentând diferența dintre sumele de bani încasate ca miza (valoarea biletului de pariu) și câștigurile acordate jucătorilor, respectiv nu a înregistrat toate cheltuielile reprezentate de contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor ci, numai valoarea câștigurilor care au depășit valoarea biletelor de pariu încasate în lunile în care s-au înregistrat asemenea situații.

Astfel se reține că, acest mod de calcul al impozitului pe profit a fost aplicat de societate pentru întreaga activitate de pariuri, nefiind diferențiate veniturile din activitatea de pariuri sportive de veniturile realizate din alte tipuri de pariuri.

Potrivit celor prezentate la situația de fapt societatea trebuia să înregistreze în contabilitate rezultatele activității de pariuri sportive astfel:

- în conturile de venituri, contravaloarea taxei de participare sau miza (pentru pariuri) ;
- în conturile de cheltuieli, contravaloarea câștigurilor acordate jucătorilor;
- pentru pariurile sportive, baza de impozitare la care se aplica cota de 5% prevăzută de art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reprezentată de rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri sportive, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor.

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

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

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

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

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală au interpretat eronat noțiunea de venituri realizate din activitatea de pariuri prevăzută de OUG nr.77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, se rețin următoarele:

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

„ART.3

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

ART. 4

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

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

ART. 8

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

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

Conform prevederilor pct.207 alin.(4) și pct.209 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

“(4) 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.

[...]

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

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

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate”.

În același sens sunt și prevederile pct. 34 și pct.252 alin.(3) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

De asemenea, potrivit pct.48 din din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

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

Eventualele compensări între creanțe și datorii ale entității față de același agent economic pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală”.

În același sens sunt prevederile pct.45 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, iar la pct.36 alin.(2) din acest act normativ se prevede:

“(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între

cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli”.

Referitor la invocarea de către contestatară a Precizărilor nr.9634/16.09.1997 pentru aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.14/1997 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 1997 emise de Ministerul Finanțelor care, la pct.1 stipulează că „*Prin noțiunea de încasări totale se înțelege totalul veniturilor realizate din organizarea jocurilor de noroc, calculate ca diferență între totalul rulajului încasărilor pentru fiecare joc și totalul premiilor acordate jucătorilor, în limitele prevăzute de lege*” considerând că la această sumă ar trebui aplicată cota de 5%, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că aceste precizări au fost date în explicitarea prevederilor OG nr.14/1997 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 1997, care a modificat art.3 alin.(3) din HG nr.130/1997, acest din urmă act normativ fiind abrogat de HG nr.251/1999 rezultând că, întrucât articolul de bază a fost abrogat implicit sunt abrogate și Precizările nr.9634/16.09.1997.

În privința noțiunii de „*venituri*”, la care se aplică cota de 5% sunt aplicabile prevederile OUG nr.77/2009, act normativ de bază ce reglementează organizarea și exploatarea jocurilor de noroc coroborate cu cele ale Normelor date în aplicarea acesteia mai sus explicitate.

În ceea ce privește invocarea Deciziei nr. .X./31.10.2006 a Înaltei Curți de Casație și Justiție respectiv susținerea potrivit căreia „*premiile acordate jucătorilor reprezintă pierderi pentru acest tip de activitate, și diminuează veniturile obținute din această activitate (...)*”, organul de soluționare nu poate reține acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în speța de față nu există triplă identitate, respectiv de cauză, obiect și părți.

Față de cele reținute în considerentele prezentei decizii în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar pentru activitatea de pariuri sportive având în vedere că urmarea recalculării impozitului pe profit prin cele două metode a rezultat că este mai mare impozitul pe profit stabilit cu cota de 5% aplicată asupra veniturilor realizate din activitatea de pariuri sportive prevăzută de art.18 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește alte activități inclusiv activitatea de exploatare slot-machine, prin adresa nr.A_SLP 1689/25.09.2015 organul de soluționare a contestației a solicitat lămuriri organelor de inspecție fiscală cu privire la temeiul de drept în baza căruia a fost stabilit impozitul pe profit suplimentar, iar prin adresa nr..X./01.10.2015 organele de inspecție fiscală precizează „**[...] impozitul pe profit aferent activității de slot-machine a fost stabilit prin aplicarea regulii generale de calcul a profitului impozabil prevăzută la art.19 alin.(1) din Legea**

nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a fost aplicată cota de 16% la baza impozabilă”.

Acest fapt rezultă și din constatările prezentate la pag.19 ultimul alineat din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, respectiv „[...]

pentru alte activități

- au fost stabilite veniturile și cheltuielile din alte activități (anexele 16,17 și 18);
- a fost aplicată regula generală de calcul a profitului impozabil prevăzută la art.19 alin.(1) din legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere și cheltuielile de conducere și administrare și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din aceste activități în total venituri, precum și cheltuielile specifice (anexa 21)”.

Ca urmare, nu se reține argumentul contestatarii potrivit căruia „din cuprinsul raportului de inspecție fiscală sau al deciziei de impunere nu se înțelege nici care este rațiunea și nici care este raționamentul organelor fiscale pentru care cele două activități au fost alăturate în vederea stabilirii impozitului pe profit”, aspectul comun celor două categorii de activități de jocuri de noroc fiind faptul că societatea nu a înregistrat în mod corect veniturile.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru **impozitul pe profit în sumă de .X. lei.**

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va repinge contestația ca neîntemeiată și pentru **dobânzile/majorările de întârziere în sumă de.X. lei și pentru penalitățile de întârziere în sumă de.X. lei.**

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./25.06.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxă de autorizare jocuri de noroc;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei de autorizare jocuri de noroc;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei de autorizare jocuri de noroc.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

.X.