

DECIZIA nr..... din.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CUI x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS4FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x, prin Cabinet de avocat x, cu sediul si domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr.x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, asa cum a fost precizat la sustinerea orala a contestatiei, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, comunicata in data de **28.03.2016**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - profit anual total (obligatii fiscale principale de regularizat);
- x lei - TVA lunar total (obligatii fiscale principale de regularizat).

Societatea contesta suma de **x lei** reprezentand profit anual total (obligatii fiscale principale de regularizat).

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Dispozitiile art. 17 si art 18 din Codul fiscal se refera la contribuabilii care desfasoara activitati de natura pariurilor sportive.

Activitatea desfasurata de societate, definita conform art. 10 alin 1 lit b pct ii) din OUG nr. 77/2009, este aceea de jocuri de noroc de tipul pariurilor in cota fixa.

Activitatea de jocuri de noroc de tipul pariurilor este activitatea comerciala care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii: se atribuie castiguri materiale, de regula banesti umare oferirii publice de catre organizator a unui potential castig si a acceptarii ofertei de catre participant, in care participantul trebuie sa indice rezultatele unor evenimente care urmeaza sa aiba loc sau care sunt generate aleatoriu de un sistem informatic independent.

Venitul din jocuri de noroc al unui operator licentiat se calculeaza ca diferenta intre sumele incasate de la jucatori cu titlu de taxa de participare la joc si premiile acordate pentru fiecare tip de joc pe o zi/luna calendaristica.

Prevederile art. 68 din HG nr 870/2009 si HG nr 111/2016 impun organizatorului de pariuri in cota fixa sa acorde minim 60% din incasari sub forma castigurilor catre participanti.

Activitatea de pariuri sportive este in legatura cu evenimente sportive, iar pentru autorizare este necesara licentierea activitatii de jocuri de noroc pentru competitii sportive.

Criteriile avute in vedere de legiuitor in definirea activitatii de pariuri in cota fixa sunt diferite de cele mentionate de organul fiscal, fiind definitive pentru aceasta activitate de jocuri de noroc folosirea rezultatelor unor evenimente care urmeaza sa aiba loc sau generate aleatoriu de un program informatic independent.

Criteriul utilizat de organul fiscal (respectiv activitatea de pariuri sportive este in legatura cu evenimente sportive, adica competitii de orice natura si indiferent de disciplina la care se refera, in care hazardul joaca un rol primordial in desfasurarea intrecerii sportive), nefiind prevazut de legislatia in vigoare.

Obligatia fiscala prevazuta de dispozitiile art. 18 din Codul fiscal este neclara sub aspectul subiectilor de drept carora li se aplica si sub aspectul veniturilor care sunt supuse regulilor speciale de impozitare a profitului, motiv pentru care, conform art 13 din Codul de procedura fiscala si jurisprudentei CJUE, prevederile respective trebuie interpretate in favoarea contribuabilei.

Baza de impozitare cu privire la care s-a retinut ca societatea avea obligatia de a aplica impozitul pe profit determinat in conformitate cu art. 18 din Codul fiscal a fost majorata nejustificat, intrucat au fost incluse veniturile generate de pariurile pe evenimente care nu depind de desfasurarea intrecerilor sportive si sumele reprezentand castiguri acordate participantilor la jocul de noroc.

Pariurile in cota fixa implica utilizarea rezultatelor a doua categorii de evenimente, din care numai una ar putea fi utilizata drept criteriu pentru determinarea corecta a bazei impozabile: evenimente care urmeaza sa aiba loc ulterior si evenimente generate aleatoriu de un sistem informatic independent (software specializat).

Organul fiscal a apreciat eronat ca toate veniturile generate de activitatea de pariuri in cota fixa sunt echivalente veniturilor din pariuri sportive.

Legiuitorul a inteles sa delimiteze cele doua notiuni, incasari brute si venituri, referindu-se in mod distinct la notiuni cu intelesuri diferite.

Notiunea de "venit" nu este identica cu notiunea de "venituri", avand in vedere ca incasarea realizata de organizator in cursul unei sesiuni de joc nu reprezinta o crestere a beneficiilor economice ale organizatorului decat sub conditia ca rezultatul jocului de noroc sa permita acestuia utilizarea sumelor pentru stingerea cheltuielilor operationale, respectiv sub conditia ca rezultatul jocului sa fie favorabil organizatorului.

Sumele de care dispune efectiv organizatorul reprezinta maxim 40% din incasarea bruta, unicele sume de care acesta va putea dispune efectiv pentru de a acoperi cheltuielile realizate in scopul realizarii de venituri si baza pentru aplicarea impozitului pe profit.

Societatea invoca jurisprudenta CJUE (cauza C- 38/93), concluzionand ca baza de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit nu poate include cota-parte de minim 60% din incasarile pe care organizatorul o achita in conformitate cu legislatia aplicabila cu titlu de castiguri.

Titlul sub care aceste sume sunt restituite catre participanti (castiguri din participarea la jocuri de noroc) impune impozitarea acestor sume de la persoana fizica dobanditoare, prin urmare exista o dubla impozitare asupra aceleiasi sume.

Urmare sustinerii orale a contestatiei au fost reiterate motivatiile societatii din cuprinsul contestatiei, fiind incheiata Minuta nr. x, conform prevederilor pct. 9.12 din OPANAF nr. 3741/2015.

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a deciziei de impunere cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - profit anual total (obligatii fiscale principale de regularizat);
- x lei - TVA lunar total (obligatii fiscale principale de regularizat).

Societatea contesta suma de **x lei** reprezentand profit anual total (obligatii fiscale principale de regularizat).

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este dacă pentru activitățile de natura pariurilor în cotă fixă asociate evenimentelor sportive desfășurate de contestatara, veniturile se înregistrează pe baza sumelor încasate de la participanții la aceste jocuri de noroc sau ca diferență între sumele astfel încasate și contravaloarea premiilor acordate participanților la jocurile de noroc.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de x lei, calculat asupra unei baze de impozitare in suma de x lei, calculat dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2013:

- x lei - impozit pe profit conform inspectiei fiscale, din care:
 - x lei - impozit minim conform art. 18 din Codul fiscal;
 - x lei - impozit minim conform art. 17 din Codul fiscal;
- x lei - impozit pe profit inregistrat de societate;
- x lei - impozit pe profit stabilit suplimentar.

Pentru anul 2014:

- x lei - impozit pe profit conform inspectiei fiscale, din care:
 - x lei - impozit minim conform art. 18 din Codul fiscal;
 - x lei - impozit minim conform art. 17 din Codul fiscal;
- x lei - impozit pe profit inregistrat de societate;
- x lei - impozit pe profit stabilit suplimentar.

In legatura cu veniturile obtinute de societate, în perioada trim IV.2013 - trim IV.2014, urmare desfășurarii activității de exploatare a jocurilor de noroc de natura

pariurilor în cotă fixă asociate unor evenimente sportive, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia aplicarii prevederilor art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, conform prevederilor art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„**Art. 18** (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.”

De asemenea, pct. 11 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

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

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că 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.

3.1 Referitor la încadrarea activității de pariuri sportive în cadrul jocurilor de noroc “pariuri in cota fixa”:

Potrivit art. 10 alin 1 lit b) din OUG nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc:

“**Art. 10.** - (1) Jocurile de noroc se clasifică după cum urmează:

b) **pariuri**, dacă sunt folosite rezultatele unor evenimente ce se vor produce fără implicarea organizatorilor. Pariul este un joc de noroc în care participantul trebuie să indice rezultatele unor evenimente ce urmează să aibă loc sau care sunt generate aleatoriu de un sistem informatic independent. În această categorie se includ:

(i) pariurile mutuale, în cadrul cărora premiul se distribuie participanților declarați câștigători proporțional cu numărul variantelor câștigătoare deținute de fiecare dintre

aceștia, organizatorul fiind implicat doar în procesul de colectare a taxelor de participare și de distribuire a sumelor stabilite cu titlul de premii, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective;

(ii) **pariurile în cotă fixă**, în cadrul cărora organizatorul este cel care stabilește pe baza unor criterii proprii și aduce la cunoștința participanților cotele de multiplicare a mizei în cazul în care variantele jucate sunt declarate câștigătoare, în conformitate cu prevederile regulamentelor de joc respective. Valoarea fiecărui câștig este fixată prin regulament (sumă fixă sau multiplu de miză) independent de totalul mizelor.”

Se retine ca legiuitorul nu a definit notiunea de “pariurile sportive”, inasa in derularea activitatii de pariuri in cota fixa se regasesc si evenimentele sportive.

Avand in vedere ca aplicarea regulilor fiscale se afla in stransa legatura cu dispozitiile legale in vigoare in materia jocurilor de noroc (regulile fiscale avand la baza incadrarea data potrivit reglementarilor OUG nr. 77/2009), iar legea nu defineste “pariurile sportive”, dar in derularea activitatii de pariuri in cota fixa se regasesc si evenimente sportive, **in situatia in care in activitatea desfasurata in domeniul pariurilor in cota fixa se regasesc si evenimente sportive, devin incidente prevederile art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.** In acelasi sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate din MFP exprimat prin adresa nr. 679509/31.05.2016, atasata la dosarul cauzei.

In speta, **SC x SRL** este detinatoarea Licentei nr RO2999L000858 pentru organizarea jocurilor de noroc tip pariuri in cota fixa, valabila in perioada 01.11.2013 - 31.10.2018.

Potrivit “Regulamentului de joc - Regulamentului de functionare a jocului pentru **pariuri sportive**”, atasat la dosarul cauzei:

“Art. 2 (1) Organizatorul va primi pariuri pentru urmatoarele evenimente: fotbal, baschet, handbal, hochei, tenis, formula 1, golf, sporturi de contact, atletism, ciclism, baseball, rugby, volei, polo, fotbal american, fotbal australian, fotbal pe plaja, fotbal in sala, snooker, darts, sporturi de iarna, natatie, gimnastica, curse de automobile, de motociclete, etc

(2) Organizatorul poate oferi si alte evenimente care nu sunt enumerate mai sus si care vor fi guvernate de asemenea, de Regulile generale.”

“Art. 7 (3) Dupa prelucrarea rezultatelor, organizatorul va pune la dispozitia jucatorilor, la cererea acestora, rezultatele finalizate, in locurile de pariere (agentii). Rezultatele vor fi introduse dupa confirmarea din partea forurilor competente (UEFA, FIFA, IHF, ATP, WTA, FIA, FIBA, NBA, etc). Pentru rezultatul evenimentului se ia in considerare rezultatul stabilit in cadrul timpului regulamentar de joc (in afara cazului in care organizatorul hotaraste deja in oferta ca, pentru anumite evenimente, conteaza rezultatul final - dupa reprize de prelungiri, lovituri de departajare, etc.)”

Din analiza documentelor in baza carora societatea isi desfasoara activitatea rezulta ca aceasta poate primi pariuri **numai** in legatura cu **evenimente sportive**, ale caror rezultate finalizate sunt confirmate de forurile sportive competente.

Se retine ca societatea contestatoare, cu privire la acest capat de cerere, face o serie de afirmatii cu caracter general, fara nici o aplicabilitate in prezenta cauza, neproband, in fapt si in drept, ca la stabilirea obligatiilor suplimentare de plata prin decizia de impunere contestata au fost incalcate prevederile legale. Astfel ca, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia potrivit careia organele de inspectie fiscala au inclus in categoria veniturilor in cota fixa pentru evenimente sportive si veniturile generate de pariurile pe evenimente care nu depind de desfasurarea intrecerilor sportive, cata vreme asa cum rezulta din constatările cuprinse in raportul de inspectie fiscala, in afara veniturilor din activitatea de jocuri de noroc de natura pariurilor sportive in cota fixa, contestatara a obtinut venituri din inchirierea de spatii comerciale, inregistrate in contul 706 "Venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii", precum si venituri din asocierea in participatiune la jocuri de tip slot-machine, inregistrate in contul 708 "Venituri din activitati diverse" aferente activitatilor care nu intra in sfera de aplicare a prevederilor art. 18 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ci a prevederilor art. 17 din acelasi act normativ.

Mai mult, contribuabila nu precizeaza **in concret** care sunt veniturile (quantum, natura veniturilor, perioada in care au fost realizate veniturile, etc) generate de pariurile pe evenimente care nu depind de desfasurarea intrecerilor sportive incluse in mod eronat in categoria veniturilor in cota fixa pentru evenimente sportive.

3.2. Referitor la modalitatea de stabilire a bazei de impozitare:

Organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de x lei, calculat asupra unei baze de impozitare in suma de x lei, calculat dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2013:

- x lei - impozit pe profit conform inspectiei fiscale, din care:
 - x lei - impozit minim conform art. 18 din Codul fiscal;
 - x lei - impozit minim conform art. 17 din Codul fiscal;
- xx lei - impozit pe profit inregistrat de societate;
- x lei - impozit pe profit stabilit suplimentar.

Pentru anul 2014:

- x lei - impozit pe profit conform inspectiei fiscale, din care:
 - x lei - impozit minim conform art. 18 din Codul fiscal;
 - x lei - impozit minim conform art. 17 din Codul fiscal;
- x lei - impozit pe profit inregistrat de societate;
- x lei - impozit pe profit stabilit suplimentar.

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:

„**12.** (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.”

Totodată, potrivit art. 23 alin. (7) și art. 68 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 23** (7) Evidența contabilă va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare.”

“**Art. 68** (4) **Prin încasări brute se înțelege suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli.**”

În consecință, în categoria veniturilor, inclusiv cele obținute din activitatea de jocuri de noroc (pariuri în cota fixă), 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. 674602/12.05.2015, anexată în copie la dosarul cauzei.

De asemenea, potrivit adreselor nr. 712114, 712382/16.05.2016 emisa de Direcția generală de legislație Cod de procedura fiscală, reglementări nefiscale și contabile din cadrul MFP și nr. 712240/11.04.2016 emisa de Cabinet Ministru din cadrul MFP:

“Legea nu prevede posibilitatea efectuării unor eventuale deduceri și, ca atare, veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% sunt constituite din suma veniturilor aferente activităților respective, în integralitatea lor, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile. Mai mult decât atât, este de remarcat faptul că regimul special de impozitare al contribuabililor care desfășoară activități de natură cazinourilor și pariurilor sportive, care este aplicabil și în prezent, este instituit încă din anul 2002.

*(...) de altfel, este de menționat și faptul că Înalta Curte de Casație și Justiție, în soluționarea unei acțiuni în contradictoriu cu ANAF, prin Decizia nr. 7695/2013, a dispus ca baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003, o reprezintă rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor. O altă concluzie a Înaltei Curți de Casație și Justiție menționată în aceeași decizie a fost că **impozitul de 5% se aplică asupra veniturilor realizate din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau altor cheltuieli.** (...) **nu au fost identificate alte decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție care să contină dispoziții contrare.***

Totodată, în susținerea acestei dispoziții, instanța face trimitere și la art. 66 din HG nr. 251/1999 privind condițiile de autorizare, organizare și exploatare a jocurilor de noroc, conform căruia “prin încasări brute se înțelege suma totală înainte de deducerea premiilor și altor cheltuieli”, act normativ, care la aceasta dată este abrogat. Însa, este de menționat că această definiție se regăsește în prezent la art. 68 alin. 4 din HG nr. 870/2009 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a OUG nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc”.

Avand in vedere ca pentru activitățile de jocuri de noroc (pariuri sportive, respectiv pariuri in cota fixa asociate unor evenimente sportive), 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), rezulta 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.

Drept pentru care, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că veniturile din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă care trebuiau înregistrate de contestatara în evidența contabilă și avute în vedere de aceasta la stabilirea impozitului pe profit și impozitului de 5%, sunt reprezentate de sumele încasate pentru aceste activități 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.

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:

„45 (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.”

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.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumente societatii cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor 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:

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[^]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).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezulta 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,

rezulta că sumele încasate pentru activitatea de natura pariurilor sportive, reprezintă venituri ale acesteia care trebuiau înregistrate în evidența contabilă.

Încasările (creșterea intrărilor de numerar) din activitățile de jocuri de noroc (de natura pariurilor sportive), 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.

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. (1¹) din OMFP nr. 3055/2009, mai sus menționate.

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 castigurilor din participarea la jocurile de noroc (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 castigurilor trebuie 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 prin diminuarea veniturilor realizate din activitățile de natura jocurilor de noroc cu plățile efectuate către participanți și înregistrarea sumelor rezultate în urma compensării, modul de înregistrare în contabilitate al societății se apropie de modul de determinare a profitului contabil și nu a veniturilor din această activitate.

De altfel, **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 și, în consecință, de a reduce baza impozabilă.**

Asa cum rezulta din raportul de inspecție fiscală, însăși contestatara a înregistrat în contabilitate corect veniturile în contul 704, la nivelul sumelor încasate, iar premiile acordate, în cheltuieli, în contul 658.

2. Referitor la faptul ca sumele de care dispune efectiv organizatorul reprezinta maximum 40% din incasarea bruta:

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 fiecarui eveniment, 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 contestatara **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 societății; aceste sume se înregistrează în evidența contabilă ca și cheltuieli, **nu ca un venit nerealizat**.

3. Referitor la faptul ca 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:

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.

Astfel, prevederile legale speciale care 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.

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, ținând cont de 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 ca legiuitorul nu a optat pentru a impozita si alte tipuri de venituri, respectiv altele decat cele obtinute din pariuri sportive, astfel ca veniturile obtinute din pariuri in cota fixa pe evenimente nesportive nu ar trebui sa intre sub incidenta impozitului de 5%, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat asa cum rezulta din constatările organelor de inspecție fiscală, întreaga activitate de pariare desfășurată de contestatara care a făcut obiectul impunerii este de natura/asociată pariurilor sportive, intrând sub incidenta impozitului reglementat

de art. 18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Referitor la invocarea jurisprudenței CEDO, respectiv cauza C-325/85, cu privire la respectarea principiului securității:

Constatarile organelor de inspectie fiscala nu incalca principiul securitatii sociale, avand in vedere urmatoarele considerente:

- asa cum a fost aratat anterior, exista legislatie nationala care reglementeaza cauza supusa solutionarii: art. 18 din Codul fiscal si pct. 11 din HG nr. 44/2004; reglementările contabile: OMFP nr. 3055/2009 si Legea contabilității nr. 82/1991; reglementarile speciale privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc: OUG nr. 77/2009, Hotărârea Guvernului nr. 870/2009, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale;

- practica administrativă a organelor fiscale naționale este constanta, respectiv nu au fost constatate interpretări diferite ale legii de către organele de inspectie fiscala;

- jurisprudența instanțelor naționale este unitară, aspect retinut si de directia de specialitate din MFP.

Drept pentru care, este neintemeiata si invocarea dispozitiilor art. 13 alin 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura.

5. Referitor la faptul ca sumele restituite catre participanti sunt impozitate si la persoana fizica dobanditoare:

Potrivit dispozitiilor Codului fiscal, in legatura cu veniturile obtinute din desfasurarea activitatilor de natura pariurilor sportive realizate de contribuabili exista prevederi legale distincte in ceea ce priveste impozitul pe profit si impozitul pe venit, aceste venituri supunandu-se impozitarii prin aplicarea cotelor de impozit asupra bazei de calcul determinate dupa regulile proprii.

Astfel ca, pe perioada supusa inspectiei fiscale:

- in ceea ce priveste impozitul pe profit sunt aplicabile dispozitiile art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 11 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004;

- in ceea ce priveste impozitul pe venit sunt aplicabile dispozitiile art. 75 - art. 77 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 150 si 151 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004.

6. Nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei nici invocarea cauzei C- 38/93 Glawe/Finanzamt Hamburg, intrucat aceasta se refera la modalitatea de stabilire a bazei de impozitare a TVA "in cazul aparatelor de joc ce ofera posibilitatea unui castig"; or, in speta obiectul inspectiei fiscale l-a constituit verificarea indeplinirii de catre societate a obligatiile legale in ceea ce priveste impozitul pe profit si nu in ceea ce priveste TVA aferenta veniturilor realizate din desfasurarea activitatii de pariuri in cota fixa asociate unor evenimente sportive.

Avand in vedere cele mai sus prezentate la pct. 3.1 si 3.2 din prezenta decizie, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, cu privire la suma de **x lei** reprezentand profit anual total (obligatii fiscale principale de regularizat) contestata.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 18 din Codul fiscal, pct. 11 din HG nr. 44/2004, art. 20, art. 34, art/ 45, art 252 din OMFP nr. 3055/2009, Legea contabilității nr. 82/1991, OUG nr. 77/2009, art. 12 alin (3), art. 23 alin. (7) și art. 68 alin (4) HG nr. 870/2009 și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, cu privire la suma de **x lei** reprezentând profit anual total (obligații fiscale principale de regularizat) contestată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.