

DECIZIE Nr. 16/2023 din 13 martie 2023

ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE

COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT

DECIZIA Nr. 16

din 13 martie 2023

Dosar nr. 1.203/1/2022

Mariana Constantinescu - președintele Secției de
contencios administrativ și fiscal

- președintele completului

Liliana Vișan - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Lucian Cătălin Mihai Zamfir - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Adrian Remus Ghiculescu - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Carmen Mihaela Voinescu - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Gheza Attila Farmathy - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Virginia Filipescu - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Emilia Claudia Vișoiu - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

Elena Diana Tămașă - judecător la Secția de contencios
administrativ și fiscal

1. Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept este legal constituit, conform dispozițiilor art. 520 alin. (6) din Codul de procedură civilă raportat la art. XIX din Legea nr. 2/2013 privind unele măsuri pentru degrevarea instanțelor judecătorești, precum și pentru pregătirea punerii în aplicare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de

procedură civilă, și ale art. 36 alin. (2) lit. a) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea administrativă a Înaltei Curți de Casație și Justiție, republicat, cu completările ulterioare (Regulamentul ÎCCJ).

2. Ședința este prezidată de doamna judecător Mariana Constantinescu, președintele Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

3. La ședința de judecată participă doamna magistrat-asistent Elena-Mădălina Ivănescu, desemnată în conformitate cu dispozițiile art. 38 din Regulament.

4. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept a luat în examinare sesizarea formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr. 7.878/2/2017.

5. Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei, arătând următoarele: (i) la termenul de judecată din 16 ianuarie 2023 a fost dispusă amânarea judecării cauzei, față de necesitatea întocmirii unei completări la raportul asupra chestiunii de drept; (ii) doamna judecător Carmen Mihaela Voinescu a întocmit completarea la raportul asupra chestiunii de drept prin care se propune admiterea sesizării formulate de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Încheierea din 7 aprilie 2022, pronunțată în Dosarul nr. 7.878/2/2017, cu următoarea interpretare: "În interpretarea dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, baza de impozitare folosită la determinarea impozitului minim în cotă de 5% în cazul pariurilor în cotă fixă, se constituie din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți."; (iii) raportul completat potrivit celor de mai sus a fost comunicat părților din dosarul în care a fost formulată sesizarea, potrivit dovezilor atașate prezentului dosar; (iv) la 13 martie 2023 a fost depus la dosar punctul de vedere cu privire la chestiunea de drept, formulat de Direct Sport Bet - S.R.L., prin care solicită admiterea sesizării și interpretarea chestiunii de drept în sensul în care valoarea impozabilă este cea rezultată din diminuarea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți cu premiile ce au fost returnate/plătite jucătorilor câștigători.

6. În urma deliberărilor, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept rămâne în pronunțare asupra sesizării.

ÎNALTA CURTE,

deliberând asupra chestiunii de drept ce face obiectul sesizării, constată următoarele:

I. Titularul și obiectul sesizării

7. Prin Încheierea din 7 aprilie 2022, pronunțată în Dosarul nr. 7.878/2/2017, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal a dispus, în temeiul art. 519 din Codul de procedură civilă, sesizarea Înaltei Curți de Casație și

Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, prin care să se dea o rezolvare de principiu cu privire la următoarea chestiune de drept:

"Dacă bazele de impozitare folosite la determinarea impozitului minim în cotă de 5% prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în cazul pariurilor în cotă fixă se constituie din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți sau, din contră, bazele impozabile se constituie din sumele colectate de operatorul economic diminuate cu sumele returnate/plătite/achitate către jucători cu titlu de premii/câștiguri."

II. Expunerea succintă a procesului. Obiectul învestirii instanței care a solicitat pronunțarea unei hotărâri prealabile. Stadiul procesual în care se află pricina

A. Cererea de chemare în judecată

8. Prin cererea de chemare în judecată înregistrată pe rolul Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, la 9 martie 2018, cu nr. 1.633/2/2018, reclamanta A. - S.R.L. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (DGRFP București), solicitând instanței să dispună anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice din 8 iulie 2016 și a Raportului de inspecție fiscală din 8 iulie 2016, emise de DGRFP București, precum și a Deciziei de soluționare a contestației din 13 aprilie 2017 și, pe cale de consecință, să dispună exonerarea reclamantei de la plata sumei de 3.258.930 lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar, precum și a accesoriilor aferente.

B. Soluția instanței de fond

9. Prin Sentința civilă nr. 2.582 din 4 decembrie 2019, Curtea de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a respins, ca neîntemeiată, cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta A. - S.R.L., reținând, în esență, următoarele: (i) în mod legal s-a stabilit, prin actele administrativ-fiscale contestate, faptul că veniturile din activitățile de natura pariurilor sportive în cotă fixă, care trebuiau înregistrate de către reclamantă în evidența contabilă și avute în vedere de aceasta la stabilirea impozitului pe profit și a impozitului de 5%, sunt reprezentate de sumele încasate pentru aceste activități, iar nu de diferența dintre sumele încasate de

la jucători din activitatea de jocuri de noroc organizată și valoarea sumelor plătite jucătorilor câștigători; (ii) eventuale compensări între creanțe și datorii se pot face doar față de aceeași entitate și numai după contabilizarea veniturilor și a cheltuielilor; (iii) în mod eronat, reclamanta a aplicat, pentru determinarea impozitului pe profit aferent perioadei supuse verificării, cota procentuală asupra încasărilor din pariurile sportive din care a scăzut premiile acordate participanților, fiind încălcate prevederile pct. 43 și 45 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, dar și cele ale pct. 55 și 56 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, respectiv principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii, precum și interdicția compensării între elementele de venituri și cheltuieli, în speță încasările de la participanți, respectiv plățile către participanți; (iv) activitatea privind jocurile de noroc presupune înregistrarea în contabilitate a sumelor încasate de organizatorii de jocuri de noroc, acestea reprezentând încasări în nume propriu, întrucât la data încasării nu se cunoaște câștigătorul, plățile sumelor cu titlu de premii reprezentând operațiuni distincte care sunt efectuate la un alt moment.

C. Recursul exercitat împotriva hotărârii primei instanțe

10. Împotriva sentinței menționate la pct. 9 a formulat recurs reclamanta A. - S.R.L. pentru motivele prevăzute de art. 488 alin. (1) pct. 6 și 8 din Codul de procedură civilă.

11. Recursul a fost înregistrat pe rolul Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal cu nr. 7.878/2/2017.

D. Sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile

12. La termenul de judecată din 24 martie 2022, recurenta-reclamantă A. - S.R.L. a solicitat sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile cu privire la chestiunea de drept menționată la paragraful 1, arătând următoarele:

(i) în principal, problema de drept cu care a fost investită instanța se referă la modul de interpretare și de aplicare a dispozițiilor art. 18 din Codul fiscal din 2003, în condițiile în care, în situația unor operatori de jocuri de noroc cum este cazul reclamantei, modul de aplicare a normei este neclar, având în vedere faptul că premiul care este acordat jucătorilor câștigători reprezintă în mod necesar o parte din sumele pe care participanții la jocuri le introduc în mijloacele de joc;

(ii) în acest context, două elemente sunt relevante în vederea stabilirii bazei impozabile în cauză: a) valoarea rezultată din colectarea sumelor introduse de jucătorii participanți, o parte din aceasta fiind menită a fi returnată/plătită/achitată jucătorului/jucătorilor câștigător/câștigători. În interpretarea organelor fiscale, această valoare este cea care ar constitui "veniturile" la care se face referire în art. 18 din Codul fiscal din 2003; b) valoarea rezultată din diminuarea sumelor colectate conform lit. a) cu premiile ce au fost returnate/plătite jucătorilor câștigători. În interpretarea recurentei-reclamante A. - S.R.L., această valoare este cea care constituie venitul operatorului de jocuri și singura care, în consecință, poate intra în conținutul noțiunii de "venituri" la care face referire art. 18 din Codul fiscal din 2003;

(iii) faptul că ambele variante reprezintă interpretări posibile ale dispozițiilor respective rezultă din practica Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, în care au fost validate ambele interpretări, și anume: a) prin Decizia nr. 4.527 din 8 octombrie 2019, pronunțată în Dosarul nr. 343/64/2016, și prin Decizia nr. 1.945 din 26 martie 2021, pronunțată în Dosarul nr. 116/64/2018, s-a reținut că impozitul prevăzut de art. 18 din Codul fiscal din 2003 se aplică la baza impozabilă reprezentată de beneficiul ce revine operatorului în urma plății premiilor către jucătorii câștigători; b) prin Decizia nr. 6.967 din 17 decembrie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 9.443/2/2017, și prin Decizia nr. 3.770 din 22 iulie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 5.369/2/2016, s-a reținut că impozitul prevăzut de art. 18 din Codul fiscal din 2003 se aplică asupra încasărilor totale, indiferent de premiile acordate.

III. Normele de drept ce formează obiectul sesizării Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru pronunțarea unei hotărâri prealabile

13. Prevederile din dreptul intern supuse interpretării sunt cele ale art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumită în continuare Codul fiscal din 2003):

"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."

14. Instanța de trimitere a indicat și următoarele dispoziții relevante pentru dezlegarea chestiunii de drept:

a) pct. 11 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (H.G. nr. 44/2004):

"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."

b) pct. 252 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, în vigoare până la data de 31 decembrie 2014, preluate și în cuprinsul pct. 431 alin. (1) din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 (O.M.F.P. nr. 1.802/2014), în vigoare începând cu 1 ianuarie 2015:

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

c) art. 68 și anexa nr. 12 la Hotărârea Guvernului nr. 870/2009 (H.G. nr. 870/2009) pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc (O.U.G. nr. 77/2009):

"Art. 68. - (1) Activitățile de pariuri în cotă fixă vor fi exploatate în spații bine delimitate, denumite agenții de pariuri.

(2) În cadrul agențiilor de pariuri, organizatorul este obligat să exploateze activitatea utilizând programe informatice unice și formulare unitare la nivelul organizatorului.

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

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

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

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

ANEXA 12

Organizator

Data

SITUAȚIA LUNARĂ

privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă pentru luna ...

1. Încasări din vânzarea biletelor

Nr. Indicatorul Valoarea
crt.
____ _____ _____
1.1. Cumulat în luna precedentă
____ _____ _____
1.2. Luna curentă
____ _____ _____
1.3. Cumulat la sfârșitul perioadei de
raportare
____ _____ _____

2. Premiile acordate

Nr. Felul premiului Valoarea
crt.
____ _____ _____
2.1. Cumulat în luna precedentă
____ _____ _____

2.2. Luna curentă - total, din care:		
_____	_____	_____
-		
_____	_____	_____
2.3. Cumulat la sfârșitul perioadei de		
raportare		
_____	_____	_____
3. Taxa efectiv datorată		
_____	_____	_____
4. Taxa virată anterior		
_____	_____	_____
5. Diferența de taxă datorată		
_____	_____	_____

Director, Casier,
.....

2^1. Venituri înregistrate

Director, Casier,
.....

Instrucțiunile de completare a formularului Situația lunară privind încasările din organizarea de pariuri în cotă fixă pentru luna...

Se întocmește în 3 exemplare, de către casierul general, într-un registru de evidență alcătuit din 100 de file, care trebuie șnuruț, numerotat și vizat de către organul fiscal competent în administrarea, din punct de vedere fiscal, a operatorului economic.

Modul de completare a formularului:

- rd. 1.1 - valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă, cumulat până la finele lunii precedente celei de raportare;
- rd. 1.2 - valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna de raportare; se cumulează totalurile zilnice ale vânzărilor;
- rd. 1.3 - se cumulează valorile de la rd. 1.1 și rd. 1.2;

- rd. 2.1 - valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute până la luna de raportare; se cumulează totalurile zilnice ale premiilor;
- rd. 2.2 - valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna de raportare; se cumulează totalurile zilnice ale premiilor;
- rd. 2.3 - se cumulează valorile de la rd. 2.1 și rd. 2.2;
- rd. 2¹ - din valoarea de la rd. 1.2 se scade cea de la rd. 2.2, rezultatul reprezentând veniturile înregistrate de operatorul economic;
- rd. 3 - taxa de autorizare calculată la valoarea lunii de raportare;
- rd. 4 - taxa de autorizare efectiv plătită;
- rd. 5 - taxa datorată calculată ca diferența dintre valorile de la rd. 3 și rd. 4."

IV. Punctul de vedere al completului de judecată care a adresat sesizarea

15. Instanța de trimitere a apreciat că sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, în sensul celor arătate în continuare.

16. Cauza se află în curs de judecată în stadiul procesual al recursului, nefiind pronunțată, până la acest moment, o hotărâre definitivă, pe rolul Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care judecă pricina în ultimă instanță.

17. Chestiunea de drept în discuție nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

18. Soluționarea pe fond a litigiului în care a fost formulată sesizarea depinde de lămurirea chestiunii de drept, deoarece completul care a formulat sesizarea urmează să răspundă criticilor concrete de nelegalitate ce vizează interpretarea problemei de drept.

19. În ceea ce privește cerința noutății chestiunii de drept se arată că Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut în repetate rânduri că, pe măsură ce chestiunea de drept a primit o dezlegare din partea instanțelor, în urma unei interpretări adecvate, concretizată într-o practică judiciară consacrată sau, dimpotrivă, printr-o practică neunitară, caracterul de noutate se pierde. Cu toate acestea, criteriul vechimii actului normativ a cărui interpretare se solicită nu trebuie absolutizat și trebuie avut în vedere dacă chestiunea de drept a primit o dezlegare reală și efectivă din partea instanțelor.

20. Așa fiind, condiția noutății unei chestiuni de drept trebuie examinată în raport cu scopul legiferării acestei instituții procesuale a hotărârii prealabile, ca mecanism de unificare a practicii, anume acela de a preîntâmpina apariția unei practici neunitare, spre deosebire de mecanismul reactiv al recursului în interesul legii, care se

declanșează în situațiile în care problema de drept a fost soluționată în mod diferit prin hotărâri judecătorești definitive.

21. În speță, deși normele juridice supuse analizei nu sunt de dată recentă, totuși, datorită duratei procedurilor administrativ-fiscale, instanțele de judecată au început să se confrunte relativ recent cu problema supusă dezlegării. Practica judiciară existentă este una incipientă, neputându-se vorbi despre conturarea unei practici unitare și nici despre o reală practică neunitară care să justifice inițierea unui recurs în interesul legii.

22. În ceea ce privește caracterul real al problemei de drept, instanța de trimitere apreciază că, în raport cu dispozițiile art. 18 din Codul fiscal din 2003 și art. 68 din H.G. nr. 870/2009, se ridică problema, în acest context, dacă procentul din încasări destinat câștigurilor constituie un venit al operatorului și premiile acordate de acesta au natura unor cheltuieli care nu diminuează baza de impunere aferentă impozitului minim reglementat de art. 18 din Codul fiscal din 2003 sau, dimpotrivă, aceste sume nu au fost niciodată încasate "în nume propriu" de către organizatorul jocurilor de noroc și, în consecință, nu se includ în baza de impunere menționată.

23. În favoarea celei de-a doua interpretări ar putea fi invocat conținutul anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, modificată prin 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 (H.G. nr. 823/2011). Potrivit acestei reglementări, în situația lunară privind încasările din organizarea de tip pariuri în cotă fixă pe care organizatorul jocurilor de noroc are obligația să o completeze în conformitate cu prevederile art. 68 alin. (5) din același act normativ se introduce o rubrică nouă,

"2¹. Venituri înregistrate", cu următoarea explicație: "rd. 2¹ - din valoarea de la rd. 1.2 (valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna de raportare n.n.) se scade cea de la rd. 2.2 (valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna de raportare n.n.), rezultatul reprezentând veniturile înregistrate de operatorul economic".

24. Pare că, cel puțin de la data intrării în vigoare a H.G. nr. 823/2011, se face o distincție între "încasările brute" și "veniturile" operatorului economic, acestea din urmă rezultând ca diferență între încasări brute și valoarea câștigurilor acordate.

25. În condițiile în care art. 18 din Codul fiscal din 2003 nu a suferit modificări, s-ar putea susține că modificările aduse prin H.G. nr. 823/2011 au doar rolul de a clarifica o imprecizie a normei primare, impunându-se ca distincția dintre noțiunea de încasări brute și cea de venituri din jocuri de noroc să fie extinsă și pentru perioada anterioară adoptării H.G. nr. 823/2011.

26. Pe de altă parte, însă, se constată că, prin Decizia nr. 19 din 15 ianuarie 2019, Curtea Constituțională a analizat prevederile art. 18 din Codul fiscal din 2003 și pe cele ale art. 68 din H.G. nr. 870/2009, reținând, între altele, că "aceste dispoziții conduc la concluzia că referitor la activitatea de pariuri sportive pentru perioada verificată, legiuitorul a avut în vedere noțiunea de «încasări brute» sinonimă celei de «venituri brute», supuse cotei de 5%, prevăzută de art. 18 din Legea nr. 571/2003".

27. În raport cu cele reținute în cadrul acestei hotărâri, se pune problema dacă interpretarea dată de Curtea Constituțională unor norme legale printr-o hotărâre prin care a respins, ca neîntemeiată, o excepție de neconstituționalitate este obligatorie pentru instanțe, similar dezlegărilor date de Înalta Curte de Casație și Justiție în procedurile reglementate de cartea a II-a titlul III din Codul de procedură civilă, sau instanțele pot analiza, în cadrul litigiilor pe care le soluționează, și alte apărări care nu au fost analizate de instanța constituțională (cum ar fi, în speță, prevederile anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2019), pentru a ajunge, eventual, la o concluzie diferită în ceea ce privește interpretarea legii.

V. Jurisprudența instanțelor naționale în materie

28. Într-o orientare jurisprudențială s-a apreciat că baza de impozitare prevăzută de art. 18 alin. (1) din Codul fiscal din 2003 se constituie din sumele colectate de operatorul economic diminuate cu sumele returnate/plătite/achitate către jucători cu titlul de premii/câștiguri sau alte cheltuieli.

29. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul următoarelor instanțe: Înalta Curte de Casație și Justiție, Curtea de Apel Brașov și Curtea de Apel București. În același sens a fost exprimat și punctul de vedere teoretic, nesuținut de practică judiciară, al Tribunalului Hunedoara.

30. În cadrul acestei orientări jurisprudențiale au fost avute în vedere următoarele argumente:

(i) potrivit legislației specifice jocurilor de noroc și legislației contabile, veniturile realizate de organizatorul jocurilor de noroc sunt reprezentate de sumele încasate de la fiecare jucător în schimbul dreptului de a participa la jocurile de noroc, iar cheltuielile aferente acestora sunt reprezentate de sumele plătite jucătorilor câștigători;

(ii) în raport cu dispozițiile art. 3 alin. (1), art. 4 alin. (1) și (2), art. 8 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. a) și alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, 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;

(iii) dispozițiile art. 18 din Codul fiscal din 2003 stipulează că, pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura pariurilor sportive și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru aceste activități este mai mic decât 5% din veniturile respective, operează obligația de plată a unui impozit de 5% aplicat acestor venituri realizate. Conform art. 12 alin. (3), 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: "organizatorii de jocuri de noroc sunt obligați să conducă evidența contabilă cu respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată"; "evidența contabilă va fi ținută zilnic pe baza evidenței tuturor operațiunilor de exploatare"; "prin încasări brute se înțelege suma totală încasată înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli". Potrivit acestor prevederi legale, 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. Potrivit pct. 252 alin. (1) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, în vigoare până la 31 decembrie 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". În anexa nr. 12 la H.G. nr. 870/2009 se indică în mod clar faptul că din valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă, cumulate zilnic, se scade valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna de raportare, prin cumularea zilnică a premiilor, rezultatul obținut reprezentând veniturile înregistrate de către operatorul economic;

(iv) potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, prin "venituri" în domeniul jocurilor de noroc se înțelege diferența dintre sumele încasate de la jucători și sumele plătite jucătorilor câștigători (Cauza C-377/11, International Bingo Technology - S.A.; Cauza C-38/93, Glawe; Cauza C-498/99, Town & County Factors; Cauza C-126/88, Boots Company). În acest sens au fost avute în vedere următoarele considerente din Hotărârea din 19 iulie 2012, pronunțată în Cauza C-377/11: "potrivit unei jurisprudențe constante, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că baza de impozitare a unei prestări de servicii este constituită din contrapartida primită în mod real pentru această prestație (a se vedea în special Hotărârea din 27 martie 1990, Boots Company, C-126/88, Rec., p. I - 1235, punctul 19, și Hotărârea Town & County Factors, citată anterior, punctul 27)"; "modul de redactare a articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă este clar și că această dispoziție nu lasă statelor membre nicio marjă de apreciere pentru a stabili ceea ce trebuie considerat ca reprezentând contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de prestator din partea clientului"; "în situația jocurilor de tip slot-machine în cazul cărora, potrivit obligațiilor imperative stabilite prin lege, un anumit procentaj din sumele puse în joc de jucători este distribuit acestora sub formă de câștiguri, contrapartida primită în mod real de exploatator pentru punerea la

dispoziție a mașinilor este constituită numai din procentajul din sumele puse în joc de care acesta poate dispune în mod efectiv pentru sine (Hotărârea Glawe, citată anterior, punctul 9)".

31. Într-o altă orientare jurisprudențială s-a apreciat că, în interpretarea și aplicarea art. 18 din Codul fiscal din 2003, baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% este reprezentată de suma încasărilor brute, suma totală înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli, conform art. 68 alin. (4) din H.G. nr. 870/2009, fără a fi diminuată cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor.

32. Această orientare jurisprudențială se regăsește la nivelul următoarelor instanțe: Înalta Curte de Casație și Justiție, Curtea de Apel Brașov și Curtea de Apel București. În același sens și-au exprimat punctul de vedere teoretic, nesusținut de practică judiciară, Curtea de Apel Craiova și tribunalele Ialomița, Iași, Ilfov și Vaslui.

33. Această orientare a fost împărtășită în ședința din 3 iunie 2020 a judecătorilor Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, în mecanismul administrativ de unificare a jurisprudenței, conform celor menționate în Decizia nr. 3.770 din 22 iulie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 5.369/2/2016.

34. În cadrul acestei orientări jurisprudențiale au fost avute în vedere următoarele argumente:

(i) în categoria veniturilor, inclusiv cele obținute din activitatea de jocuri de noroc (pariuri în cotă 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, conform căroră atât veniturile, cât și cheltuielile realizate trebuie să fie reflectate în bilanțul contabil în mod distinct, veniturile reprezentând quantumul total al încasărilor, iar nu doar diferența dintre sumele încasate și cheltuielile aferente cu premiile acordate jucătorilor;

(ii) în acest sens sunt și prevederile art. 68 alin. (4) din H.G. nr. 870/2009, conform căroră "prin încasări brute se înțelege suma totală înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli". În privința jocurilor de noroc în cotă fixă tip pariuri sportive, noțiunea de "încasări brute", utilizată în cuprinsul dispozițiilor menționate, este sinonimă celei de "venituri brute" supuse cotei de 5% prevăzute de art. 18 din Codul fiscal din 2003;

(iii) potrivit art. 18 alin. (1) din Codul fiscal din 2003 coroborat cu pct. 11 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% o reprezintă rulajul creditor al contului de venituri din activitatea de pariuri, fără a fi diminuat cu sumele reprezentând premiile acordate jucătorilor;

(iv) dispozițiile art. 68 alin. (6) din H.G. nr. 870/2009, conform căroră "procentul de câștiguri din totalul încasărilor brute va fi de minimum 60%, calculat pentru perioada

de valabilitate a autorizației", nu conduc la o altă concluzie decât cea prezentată anterior, având în vedere că, în definiția "încasărilor brute", legiuitorul nu a făcut nicio distincție cu privire la existența sau inexistența unui quantum minim obligatoriu al câștigurilor;

(v) referitor la distincția dintre "pariurile sportive" și "pariurile în cotă fixă", din interpretarea istorico-teleologică rezultă că, în înțelesul art. 18 alin. (1) din Codul fiscal din 2003, jocurile de noroc de pariuri în cotă fixă se includ în categoria pariurilor sportive pentru care este aplicabilă cota minimă de impozit pe profit;

(vi) pentru activitatea de jocuri de noroc, la stabilirea impozitului pe profit și a impozitului minim de 5%, legiuitorul nu a prevăzut posibilitatea unor eventuale deduceri, așa încât veniturile care se înregistrează în evidența contabilă sunt constituite din suma veniturilor aferente activității respective, în integralitatea lor, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile. În acest sens este și jurisprudența Curții Constituționale, reprezentată de Decizia nr. 19/2019.

35. Curțile de apel Alba Iulia, Bacău, Cluj, Constanța, Craiova, Galați, Iași, Oradea, Pitești, Ploiești, Suceava, Târgu Mureș și Timișoara au comunicat faptul că în raza lor teritorială de competență nu a fost identificată jurisprudență cu privire la chestiunea de drept supusă dezlegării.

VI. Jurisprudența Curții Constituționale

36. În considerentele Deciziei Curții Constituționale nr. 19 din 15 ianuarie 2019, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 652 din 6 august 2019 ("Decizia Curții Constituționale nr. 19/2019") (paragrafele 21 și 27 - 35), prin care a fost respinsă o excepție de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 18 din Codul fiscal din 2003, Curtea Constituțională a reținut următoarele:

"(...) autoarea excepției de neconstituționalitate se plânge de faptul că a fost impozitată cu o cotă de 5% din veniturile înregistrate fără a se deduce câștigurile jucătorilor de la mașinile automate de jocuri (slot-machines). În acest sens invocă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene care se referă la stabilirea bazei de impozitare pe cifra de afaceri. Însă, chestiunea care se pune în această speță era aceea a aplicării taxei pe valoare adăugată la o bază de impozitare care cuprindea și câștigurile jucătorilor.

(...) legiuitorul român a ales să impoziteze anumite categorii de jocuri de noroc potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003, însă, potrivit art. 18 din același cod, în cazul în care impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile înregistrate, se aplică un impozit de 5% aplicat la veniturile înregistrate. Cu alte cuvinte, cu titlu general, baza de impozitare a profitului o constituie diferența dintre 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. În condițiile în care suma rezultată cu titlu de impozit este mai mică de 5% din veniturile înregistrate, se aplică automat un impozit de 5% pe veniturile înregistrate. Această măsură ține de politica fiscală a statului, care se asigură astfel că operatorii economici nu eludează plata sumelor de bani care i se cuvin acestuia.

În acest context trebuie analizat dacă, în sensul legislației fiscale, expresia venituri înregistrate este sinonimă cu cea de încasări înregistrate. Susținerile autoarei excepției de neconstituționalitate, atunci când invocă prevederile constituționale ale art. 1 alin. (5) în componenta sa privind calitatea legii, se bazează, în realitate, pe o presupusă necorelare a sensului celor două expresii.

Potrivit pct. 11 referitor la art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004: «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».

De asemenea, din aceste dispoziții rezultă că baza de impozitare la care se aplică procentul de 5% prevăzută 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.

În altă ordine, conform 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, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 528 din 30 iulie 2009, «prin încasări brute se înțelege suma totală înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli». Aceste dispoziții vizează și activitățile de tip slot-machine, care, potrivit Hotărârii Guvernului nr. 870/2009, se supun autorizării în condițiile acestei hotărâri. De

asemenea, pentru activitatea în cauză, art. 68 menționat a prevăzut sintagma «deducerea premiilor și a altor cheltuieli», recunoscând natura de cost a premiilor.

Astfel, aceste dispoziții conduc la concluzia că referitor la activitatea de pariuri sportive pentru perioada verificată, legiuitorul a avut în vedere noțiunea de «încasări brute» sinonimă celei de «venituri brute», supuse cotei de 5%, prevăzută de art. 18 din Legea nr. 571/2003.

În concluzie, impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de autoarea excepției de neconstituționalitate din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau a altor cheltuieli.

În ceea ce privește invocarea art. 1 alin. (5) în componenta sa privind calitatea legii, atât Curtea Constituțională, cât și Curtea Europeană a Drepturilor Omului au statuat, de principiu, că orice act normativ trebuie să îndeplinească anumite condiții calitative, printre acestea numărându-se previzibilitatea, ceea ce presupune că acesta trebuie să fie suficient de precis și clar pentru a putea fi aplicat; astfel, formularea cu o precizie suficientă a actului normativ permite persoanelor interesate - care pot apela, la nevoie, la sfatul unui specialist - să prevadă într-o măsură rezonabilă, în circumstanțele speței, consecințele care pot rezulta dintr-un act determinat. Desigur, poate să fie dificil să se redacteze legi de o precizie totală și o anumită suplețe poate chiar să se dovedească de dorit, suplețe care nu trebuie să afecteze însă previzibilitatea legii (a se vedea, în acest sens, Decizia Curții Constituționale nr. 903 din 6 iulie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 584 din 17 august 2010, Decizia Curții Constituționale nr. 743 din 2 iunie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 579 din 16 august 2011, Decizia nr. 1 din 11 ianuarie 2012, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 53 din 23 ianuarie 2012, și Decizia nr. 447 din 29 octombrie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 674 din 1 noiembrie 2013, precum și jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului cu privire la care se rețin, spre exemplu, Hotărârea din 15 noiembrie 1996, pronunțată în Cauza C. împotriva Franței, paragraful 29, Hotărârea din 25 noiembrie 1996, pronunțată în Cauza W. împotriva Regatului Unit, paragraful 40, Hotărârea din 4 mai 2000, pronunțată în Cauza R. împotriva României, paragraful 55, Hotărârea din 9 noiembrie 2006, pronunțată în Cauza Leempoel & S.A. ED. Cine Revue împotriva Belgiei, paragraful 59).

Curtea reține că noțiunea de venituri înregistrate este suficient de clară. O noțiune legală poate avea un conținut și înțeles autonom diferit de la o lege la alta, cu condiția ca legea care utilizează termenul respectiv să îl și definească (Decizia nr. 390 din 2 iulie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 532 din 17 iulie 2014, paragraful 31). Prin urmare, dacă noțiunea nu are înțeles autonom înseamnă că se aplică înțelesul/semnificația sa din limbajul comun/curent/uzual, care trebuie aplicat prin corelare cu întreg ansamblul legislativ aplicabil cauzei. De aceea, nu se poate aduce în discuție o obligație absurdă impusă legiuitorului să definească prin lege practic fiecare noțiune folosită în definirea altei noțiuni. Revine competenței

instanțelor judecătorești de a interpreta legea în mod corespunzător, prin apelarea la metodele de interpretare (a se vedea și Decizia nr. 417 din 19 iunie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 534 din 27 iunie 2018)."

VII. Răspunsul Ministerului Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție

37. Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că, la nivelul Secției judiciare - Serviciul judiciar civil, nu se verifică, la momentul respectiv, practică judiciară, în vederea promovării unui recurs în interesul legii cu privire la problema de drept ce formează obiectul sesizării.

VIII. Opiniile specialiștilor consultați

38. În conformitate cu dispozițiile art. 520 alin. (11) raportat la art. 516 alin. (6) din Codul de procedură civilă, au fost solicitate opiniile mai multor specialiști din cadrul unor facultăți de drept asupra chestiunilor de drept supuse examinării.

39. Până la momentul pronunțării prezentei decizii au fost transmise puncte de vedere de către: Institutul Național al Magistraturii, Facultatea de Drept din cadrul Universității Babeș-Bolyai din Cluj, Facultatea de Drept din cadrul Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași și Facultatea de Drept din cadrul Universității de Vest din Timișoara.

Institutul Național al Magistraturii

40. Cu privire la admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept se arată că sesizarea este admisibilă, hotărârile judecătorești ale diferitelor completuri de recurs ale Înaltei Curți de Casație și Justiție semnificând faptul că Înalta Curte de Casație și Justiție trebuie să intervină cât mai rapid în prevenirea agravării divergenței prin instrumentul procesual avut la dispoziție, respectiv hotărârea prealabilă.

41. Cu privire la fondul chestiunii de drept este propusă următoarea dezlegare: baza de impozitare asupra căreia se aplică cota de 5% prevăzută de art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul activității de pariuri sportive sub forma pariurilor în cotă fixă, este constituită din totalitatea veniturilor realizate de operatorul economic din această activitate.

42. În argumentarea celor de mai sus sunt învederate următoarele:

- noțiunea de "încasări brute" este introdusă cu referire la documentația tehnico-economică necesară autorizării și are rolul de a face posibilă verificarea uneia dintre condițiile autorizării activității. Întreaga documentație se depune la Oficiul Național

pentru Jocuri de Noroc/Comisie, și nu la autoritatea fiscală, tocmai datorită acestui scop: verificarea îndeplinirii condițiilor de autorizare. Anexa nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, la care trimite alin. (5) al art. 68 din același act normativ, reglementează conținutul unui document necesar acestei verificări pe parcursul perioadei de valabilitate a autorizației;

- noțiunea de "venituri înregistrate" folosită în cuprinsul anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009 coincide din punct de vedere lingvistic cu cea folosită în art. 18 alin. (1) din vechiul Cod fiscal. Însă interpretarea potrivit căreia cele două noțiuni au conținut juridic identic, deoarece sunt identice din punct de vedere lingvistic, este eronată, deoarece nu ține cont de faptul că Legea nr. 571/2003 (vechiul Cod fiscal) și O.U.G. nr. 77/2009 au domenii de aplicare diferite. Tocmai de aceea și normele lor de aplicare sunt diferite (H.G. nr. 44/2004, în primul caz, și H.G. nr. 870/2009, în cel de-al doilea);

- noțiunea fiscală de "venituri înregistrate" prevăzută de art. 18 din vechiul Cod fiscal trebuie interpretată prin raportare la legislația fiscală, respectiv Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin H.G. nr. 44/2004;

- art. 18 din vechiul Cod fiscal face parte din titlul II (Impozitul pe profit), capitolul I (Dispoziții generale) al legii și reglementează impozitul pe profit minim pentru anumite tipuri de activități expres enumerate, în situația în care impozitul pe profit calculat potrivit regulii generale este sub un anumit prag, respectiv 5% din veniturile obținute din respectivele activități. Dispoziția normei este aceea că, într-o astfel de ipoteză, nu va fi plătit impozitul calculat potrivit regulii generale, ci impozitul minim arătat;

- din conținutul pct. 11 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal din 2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se observă faptul că norma metodologică nu mai folosește noțiunea de "venituri înregistrate", ci o clarifică prin referire expresă la "veniturile obținute din aceste activități", care sunt "înregistrate în conformitate cu reglementările contabile". Acesta este sensul noțiunii fiscale de "venituri înregistrate", care nu se confundă cu noțiunea administrativă de "venituri înregistrate" folosită de anexa nr. 12 din H.G. nr. 870/2009, care are înțelesul de diferență între valoarea biletelor vândute și valoarea premiilor plătite în cazul pariurilor în cotă fixă;

- într-o interpretare sistematică a legii, "veniturile înregistrate" la care se referă art. 18 din Codul fiscal din 2003 sunt aceleași cu "veniturile realizate" prevăzute de art. 19 din același cod. Din punctul de vedere al modalității de stabilire a bazei impozabile diferența este că, în cazul art. 18, din veniturile obținute nu se scade nicio cheltuială, pe când, în cazul art. 19, ca regulă generală, cheltuielile se scad. Altfel spus, scăderea oricăror cheltuieli din veniturile obținute din activitățile enumerate de art. 18 din vechiul Cod fiscal ar reprezenta o adăugare la lege. Atunci când anumite cheltuieli sunt deductibile, legea fiscală prevede expres.

Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj - Facultatea de Drept

43. Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj - Facultatea de Drept a comunicat opinia potrivit căreia chestiunea de drept ar trebui să primească următoarea dezlegare: bazele de impozitare folosite la determinarea impozitului minim în cotă de 5% prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în cazul pariurilor în cotă fixă se constituie din sumele colectate de operatorul economic cu titlul de taxă de participare, diminuate cu sumele returnate/plătite/achitate către jucători cu titlul de premii/câștiguri.

44. În argumentarea concluziei de mai sus au fost prezentate următoarele raționamente:

- în ambianța principiului securității juridice și având în vedere introducerea în cuprinsul O.U.G. nr. 77/2009 a art. 1¹ alin. (1), prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 92/2014 pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și modificarea unor acte normative (O.U.G. nr. 92/2014), cu începere din 13 februarie 2015, pentru perioada 13 februarie 2015 - 31 decembrie 2016 se impune, fără îndoială, concluzia că veniturile înregistrate, în sensul art. 18 din vechiul Cod fiscal, sunt veniturile din jocurile de noroc ale unui operator licențiat, adică diferența dintre suma taxelor de participare și fondul de premiere aferent fiecărui joc de noroc;

- pentru perioada 1 ianuarie 2011 - 12 februarie 2015 (când în legislația românească nu exista art. 1¹ alin. (1) din O.U.G. nr. 77/2009) se apreciază că lipsa unei clarificări legislative explicite nu schimbă modalitatea de realizare a unui venit de către operatorul licențiat, care este bazată pe același mecanism; - înțelegerea corectă a modului în care sunt gestionate taxele de participare ("încasările brute") până la momentul validării rezultatelor jocului de noroc ne ajută să determinăm și momentul în care veniturile operatorului licențiat din jocul de noroc sunt înregistrate în contabilitate: după validarea rezultatelor jocului de noroc și atribuirea câștigurilor pariurilor care au avut succes. Doar aceste sume au aptitudinea de a crește capitalurile proprii ale operatorului licențiat, după cum o certifică lectura Standardului Internațional de Contabilitate 18 - Venituri, partea finală; - această interpretare este confirmată și de conținutul anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, așa cum a fost modificată prin H.G. nr. 823/2011, în cuprinsul căreia se face o distincție clară între încasările brute (valoarea билетelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna de raportare) și veniturile înregistrate de operatorul economic, marcate pe rândul 2¹, după scăderea valorii premiilor. Din această perspectivă există o corelare perfectă între prevederile legislației specifice și interpretarea corectă a art. 18 din vechiul Cod fiscal, în sensul că atât taxele de autorizare, cât și impozitul pe beneficiile societății se stabilesc în funcție de rezultatele economice reale;

- în ceea ce privește posibila incidență în cauză a Deciziei Curții Constituționale nr. 19 din 15 ianuarie 2019, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 652 din 6 august 2019, ca o primă observație, raportat la dispozițiile art. 147 alin. (4) din

Constituția României, o interpretare a Curții Constituționale dintr-o decizie de respingere a excepției de neconstituționalitate a art. 18 din vechiul Cod fiscal pronunțată în anul 2019 nu poate afecta interpretarea art. 18 din vechiul Cod fiscal pentru perioada 1 ianuarie 2011 - 12 februarie 2015;

- poziția exprimată de Curtea Constituțională în cadrul unei decizii de respingere, corespunzătoare unei analize a unei părți din cadrul normativ, nu este determinantă. În speță, Curtea Constituțională nu a avut în vedere modificarea adusă O.U.G. nr. 77/2009 prin O.U.G. nr. 92/2014, în sensul introducerii art. 1[^]1 alin. (1), și nici anexa nr. 12 la H.G. nr. 870/2009. Analizarea acestui articol [art. 1[^]1 alin. (1)], existent în dreptul pozitiv chiar pentru o perioadă limitată de timp, ar fi condus, cu siguranță, instanța constituțională la o altă concluzie;

- interpretarea logică conduce la concluzia că, dacă legislația specifică (rd. 2[^]1 din tabelul de raportare) face trimitere la veniturile înregistrate, pe care le definește ca diferență între încasările brute și premiile repartizate, atunci sensul noțiunii de venituri înregistrate din cuprinsul art. 18 din vechiul Cod fiscal trebuie să fie același.

Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași - Facultatea de Drept

45. Opinia comunicată de Facultatea de Drept din cadrul Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași este în sensul că determinarea bazelor de impozitare folosite la determinarea impozitului minim în cotă de 5% prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se face prin valorificarea doar a elementului venituri, așa cum rezultă din interpretarea textului art. 18. Nu sunt relevante pentru determinarea impozitului minim aspectele privind cheltuielile efectuate, indiferent de natura acestora, implicit cele rezultând din premiile/câștigurile acordate.

46. În susținerea concluziilor de mai sus au fost prezentate argumentele ce vor fi redată în continuare:

- textul de la art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 este norma generală, față de care textul de la art. 18 din același act normativ aduce o condiționare suplimentară - cu nota marginală impozit minim;

- un contribuabil derulând activitățile indicate prin art. 18 din Legea nr. 571/2003 va proceda la aplicarea dispozițiilor art. 19 alin. (1) și următoarele din același act normativ și determinarea impozitului pe profit datorat. Ulterior, în temeiul art. 18, această creanță calculată conform art. 19 alin. (1) va fi comparată cu o creanță determinată conform art. 18. Creanța a doua - impozitul minim - va fi determinată procentual din veniturile respective, și anume veniturile din activitățile prevăzute în acest articol, respectiv activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive. Pragul de verificare este dat de procentul de 5% din veniturile respective. Va rezulta sau nu o creanță suplimentară,

după cum creanța din impozitul pe profit determinată conform art. 19 (impozitul real) este mai mică decât valoarea procentuală de 5% din veniturile respective (impozitul minim). Quantumul final al creanței determinate în baza art. 18 este 5% din veniturile din activitatea respectivă - impozit minim datorat;

- art. 18 din Legea nr. 571/2003 nu utilizează terminologia dihotomică brut-net. Textul normativ de la art. 18 nu face nicio referire la venit net, venit brut, premii, câștiguri etc.;

- se apreciază că textele de organizare a activității, și anume cele din O.U.G. nr. 77/2009 și din H.G. nr. 870/2009, au o dinamică de determinare a unor creanțe către bugetul de stat, dar sunt creanțe de tip taxă și sunt distincte de impozitul pe profit. Pe cale de consecință rezultă că dispozițiile art. 68 din H.G. nr. 870/2019 nu au incidență în materia impozitului pe profit, cu privire la modul de corelare a textelor de la art. 18 și 19 din Legea nr. 571/2003.

Universitatea de Vest din Timișoara - Facultatea de Drept

47. Facultatea de Drept din cadrul Universității de Vest din Timișoara a comunicat opinia potrivit căreia:

a) veniturile înregistrate, stabilite conform precizărilor din cuprinsul anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, nu determină sfera de cuprindere a "veniturilor înregistrate" la care face referire art. 18 din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 571/2003, având în vedere că: (i) prevederile din Codul fiscal se referă la veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile; (ii) prevederile H.G. nr. 870/2009 nu intră în categoria reglementărilor contabile și, mai mult, anexa nr. 12 la această hotărâre nu se încadrează în categoria documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate;

b) în categoria veniturilor înregistrate de către organizatorii de jocuri de noroc, conform art. 18 din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 571/2003, se încadrează încasările brute din colectarea sumelor achitate de către jucători cu titlu de bilet/taxă de participare, și nu diferența dintre aceste sume și premiile plătite jucătorilor.

În argumentarea concluziilor de mai sus, au fost prezentate următoarele raționamente:

- în condițiile în care prevederile din O.U.G. nr. 77/2009, care reglementează modul de calcul al taxei pentru autorizația de exploatare a jocurilor de noroc, nu au fost modificate prin Legea de aprobare nr. 246/2010 și având în vedere precizarea introdusă la art. 1¹ din O.U.G. nr. 77/2009 prin O.U.G. nr. 92/2014 și justificarea introducerii acestei precizări, se consideră că, prin modificarea anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, intenția legiuitorului a fost de a clarifica care este baza de calcul al taxei de autorizare, respectiv diferența dintre încasările din vânzarea biletelor de participare și premiile acordate/plătite jucătorilor;

- nu ne putem raporta la modul de determinare a "veniturilor înregistrate", specificat în cuprinsul anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, în vederea stabilirii sferei de cuprindere a "veniturilor înregistrate", menționate în cuprinsul art. 18 din Codul fiscal, adoptat prin Legea nr. 571/2003, având în vedere că: prevederile din Codul fiscal se referă la veniturile înregistrate conform reglementărilor contabile; prevederile H.G. nr. 870/2009 nu intră în categoria reglementărilor contabile și, mai mult, anexa nr. 12 la această hotărâre nu se încadrează în categoria documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate;

- legislația contabilă nu conține dispoziții speciale care să reglementeze situații de natura celei care face obiectul problemei supuse dezlegării (conform prevederilor general aplicabile din reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009, care se regăsesc și în cuprinsul reglementărilor aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, la pct. 431, 432, 433, 449 și 56);

- mai mult, principiul contabilității de angajamente clarifică aspectele referitoare la recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor care sunt legate de aceeași activitate [pct. 36 alin. (2) din reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 și pct. 53 alin. (3) din reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014].

IX. Raportul asupra chestiunii de drept

48. Prin raportul asupra chestiunii de drept, din care face parte integrantă și completarea la raport menționată în cadrul paragrafului 5 pct. (ii) din prezenta decizie, întocmit conform art. 520 alin. (7) coroborat cu art. 516 alin. (6) și (7) din Codul de procedură civilă, s-a apreciat că sesizarea este admisibilă, fiind îndeplinite toate condițiile de admisibilitate prevăzute de art. 519 din Codul de procedură civilă, propunându-se următoarea interpretare a chestiunii de drept supuse dezlegării:

"În interpretarea dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilește că baza de impozitare folosită la determinarea impozitului minim în cotă de 5% în cazul pariurilor în cotă fixă se constituie din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți."

X. Înalta Curte de Casație și Justiție

49. Analizând, cu prioritate, îndeplinirea condițiilor de admisibilitate a sesizării în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile, se reține că sesizarea este admisibilă, pentru considerentele arătate în continuare.

50. Din cuprinsul prevederilor art. 519 din Codul de procedură civilă, care reglementează procedura de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea

pronunțării unei hotărâri prealabile, au fost decelate, pe cale jurisprudențială, următoarele condiții de admisibilitate necesar a fi îndeplinite cumulativ: (i) existența unei cauze aflate în curs de judecată; (ii) cauza care face obiectul judecății să se afle în competența legală a unui complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului investit să soluționeze cauza; (iii) instanța care sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să judece cauza în ultimă instanță; (iv) ivirea unei chestiuni de drept veritabile, susceptibile să dea naștere unor interpretări diferite, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei în curs de judecată; (v) chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită să fie nouă; (vi) asupra chestiunii de drept Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare.

51. Primele trei condiții de admisibilitate sunt îndeplinite, întrucât sesizarea a fost formulată în cadrul unui litigiu aflat pe rolul Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care este investită în ultimă instanță cu soluționarea recursului exercitat împotriva unei sentințe pronunțate de curtea de apel într-un litigiu în materia contenciosului administrativ și fiscal, iar hotărârea ce urmează a fi pronunțată este definitivă, conform art. 634 alin. (1) pct. 5 din Codul de procedură civilă.

52. Din expunerea succintă a procesului rezultă că soluționarea pe fond a cauzei, vizând interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 18 din Codul fiscal din 2003 și ale art. 68 și anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009 în circumstanțele concrete ale cauzei, depinde de rezolvarea de principiu a chestiunii de drept în discuție sub aspectul clarificării cuprinderii bazei de impozitare, în contextul dinamicii legislative și interpretării date de Curtea Constituțională printr-o decizie referitoare la prevederile menționate din Codul fiscal.

53. Caracterul veritabil și de noutate al chestiunii de drept este motivat în mod convingător de către instanța de trimitere, atât sub aspectul dificultăților de interpretare a textelor legale, cât și în ceea ce privește faptul că suntem în prezența unei practici neunitare incipiente, neconsolidate, ca premisă necesară pentru angrenarea mecanismului hotărârii prealabile.

54. În ceea ce privește chestiunea de drept relevantă, "noutatea" reprezintă o condiție distinctă de cea a lipsei statuării acesteia de către Înalta Curte de Casație și Justiție, iar în lipsa unei definiții a "noutății" și a unor criterii de determinare a acestei noțiuni în cuprinsul art. 519 din Codul de procedură civilă, evaluarea condiției noutății revine Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, astfel cum s-a reținut constant în jurisprudența sa anterioară (spre exemplu: Decizia nr. 1 din 17 februarie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 260 din 9 aprilie 2014; Decizia nr. 13 din 8 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 518 din 13 iulie 2015; Decizia nr. 4 din 14 ianuarie 2019, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 132 din 19 februarie 2019; Decizia nr. 3 din 14 aprilie 2014, publicată în Monitorul Oficial al

României, Partea I, nr. 437 din 16 iunie 2014; Decizia nr. 6 din 23 iunie 2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 691 din 22 septembrie 2014; Decizia nr. 14 din 8 iunie 2015, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 736 din 1 octombrie 2015; Decizia nr. 76 din 15 noiembrie 2021, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1213 din 21 decembrie 2021).

55. Examinarea acestei condiții necesită, prin verificarea jurisprudenței recente, dacă în procesul curent de aplicare a legii instanțele au dat o rezolvare chestiunii de drept sesizate de instanța de trimitere. Cu alte cuvinte, ceea ce prezintă importanță sub acest aspect este existența și dezvoltarea unei practici judiciare constante în această materie.

56. Înalta Curte de Casație și Justiție constată că este îndeplinită cerința noutății chestiunii de drept supuse interpretării. Astfel, în doctrină, s-a exprimat opinia potrivit căreia sesizarea instanței supreme ar fi justificată sub aspectul îndeplinirii elementului de noutate, atunci când problema de drept nu a mai fost analizată - în interpretarea unui act normativ mai vechi - ori decurge dintr-un act normativ intrat în vigoare recent sau relativ recent prin raportare la momentul sesizării. De asemenea, problema de drept poate fi considerată nouă prin faptul că nu a mai fost dedusă judecării anterior. Caracterul de noutate se pierde pe măsură ce chestiunea de drept a primit o dezlegare din partea instanțelor, în urma unei interpretări concretizate într-o practică judiciară consacrată.

57. Examenul jurisprudențial efectuat a relevat că există o jurisprudență a Înaltei Curți de Casație și Justiție în legătură cu chestiunea de drept a cărei lămurire se solicită, respectiv: (i) Decizia nr. 4.527 din 8 octombrie 2019, pronunțată în Dosarul nr. 343/64/2016; Decizia nr. 1.543 din 11 martie 2021, pronunțată în Dosarul nr. 75/64/2018; Decizia nr. 1.945 din 26 martie 2021, pronunțată în Dosarul nr. 116/64/2018, și Decizia nr. 1.163 din 1 martie 2022, pronunțată în Dosarul nr. 631/62/2019, în care se regăsește orientarea jurisprudențială de la paragraful 28 din prezenta decizie, și (ii) Decizia nr. 3.770 din 22 iulie 2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, și Decizia nr. 6.967 din 17 decembrie 2020, pronunțată în Dosarul nr. 9.443/2/2017, în care se regăsește orientarea jurisprudențială de la paragraful 31 din prezenta decizie. Această jurisprudență nu este unitară, ceea ce îndreptățește, o dată în plus, necesitatea utilizării mecanismului de unificare a practicii.

58. În final se constată a fi îndeplinită și condiția ca Înalta Curte de Casație și Justiție să nu fi statuat asupra chestiunii de drept, iar aceasta nici nu formează obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, așa cum rezultă și din corespondența Ministerului Public, prezentată în secțiunea a VII-a din prezenta decizie.

59. În concluzie se constată că se impune a fi valorificat mecanismul de unificare a practicii judiciare, reglementat de art. 519 din Codul de procedură civilă, întrucât sunt

întrunite condițiile legale referitoare la existența unei chestiuni de drept care să prezinte caracter de noutate.

60. Trecând la fondul chestiunii de drept, se reține că, prin prezenta sesizare, Înalta Curte de Casație și Justiție solicită o rezolvare de principiu cu privire la următoarea problemă:

"Dacă bazele de impozitare folosite la determinarea impozitului minim în cotă de 5% prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în cazul pariurilor în cotă fixă se constituie din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți sau, din contră, bazele impozabile se constituie din sumele colectate de operatorul economic diminuate cu sumele returnate/plătite/achitate către jucători cu titlu de premii/câștiguri?"

61. Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept are în vedere, cu prioritate, jurisprudența dezvoltată de Curtea Constituțională pe marginea înțelesului noțiunii de "venituri înregistrate", în special, în cuprinsul Deciziei nr. 19 din 15 ianuarie 2019.

62. Dezbaterea efectului deciziilor pronunțate de Curtea Constituțională și, în special, al Deciziei nr. 19 din 15 ianuarie 2019 este imperios necesară, mai ales în contextul în care însăși instanța de trimitere menționează, subsumat motivării condiției existenței unei veritabile chestiuni de drept în cauză, interpretarea înșusită de instanța de contencios constituțional pe marginea dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 571/2003, rezerva avută în vedere de complet fiind reprezentată de faptul că instanța de contencios constituțional nu pare să fi avut în vedere noțiunea de venituri înregistrate, astfel cum este conturată prin dispozițiile anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009. De aceea, instanța de trimitere își pune întrebarea "dacă interpretarea dată de Curtea Constituțională unor norme legale printr-o hotărâre prin care a respins, ca neîntemeiată, o excepție de neconstituționalitate este obligatorie pentru instanțe, similar dezlegărilor date de Înalta Curte de Casație și Justiție în procedurile reglementate de cartea a II-a titlul III din Codul de procedură civilă, sau instanțele pot analiza, în cadrul litigiilor pe care le soluționează, și alte apărări care nu au fost analizate de instanța constituțională (cum ar fi, în speță, prevederile anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009), pentru a ajunge, eventual, la o concluzie diferită în ceea ce privește interpretarea legii".

63. Soluționând excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, excepție ridicată de reclamant în Dosarul nr. 6.615/2/2016 al Curții de Apel București - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, Curtea Constituțională a pronunțat Decizia nr. 19 din 15 ianuarie 2019, în cuprinsul căreia rezolvă criticile formulate de autorul excepției de neconstituționalitate, prin intermediul căroră se susține că textul de lege dedus controlului instanței de contencios constituțional încalcă prevederile constituționale

cuprinse în art. 1 alin. (5), în componenta privind calitatea legii, și în art. 56 alin. (2) privind justa așezare a sarcinilor fiscale.

64. La paragraful 17 din decizia în discuție, Curtea Constituțională a reținut că trebuie să analizeze, în esență, două chestiuni care reies din analiza criticilor de neconstituționalitate, și anume: dacă este echitabilă impozitarea asupra veniturilor înregistrate, fără a deduce câștigurile jucătorilor, și dacă sunt îndeajuns de clare noțiunile de venituri înregistrate și de pariuri sportive. În continuare, la paragraful 21 se menționează că, "raportat la cauza de față, Curtea reține că autoarea excepției de neconstituționalitate se plânge de faptul că a fost impozitată cu o cotă de 5% din veniturile înregistrate fără a se deduce câștigurile jucătorilor de la mașinile automate de jocuri (slot-machines). În acest sens invocă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene care se referă la stabilirea bazei de impozitare pe cifra de afaceri. Însă, chestiunea care se pune în această speță era aceea a aplicării taxei pe valoare adăugată la o bază de impozitare care cuprindea și câștigurile jucătorilor".

65. Curtea Constituțională a subliniat că legiuitorul român a ales să impoziteze anumite categorii de jocuri de noroc potrivit art. 19 din Legea nr. 571/2003, însă, potrivit art. 18 din același cod, în cazul în care impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile înregistrate, se aplică un impozit de 5% asupra veniturilor înregistrate. Cu alte cuvinte, cu titlu general, baza de impozitare a profitului o constituie diferența dintre 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. În condițiile în care suma rezultată cu titlu de impozit este mai mică de 5% din veniturile înregistrate, se aplică automat un impozit de 5% pe veniturile înregistrate. Această măsură ține de politica fiscală a statului, care se asigură astfel că operatorii economici nu eludează plata sumelor de bani care i se cuvin acestuia.

66. La paragraful 28 și următoarele din decizia sus-menționată se arată că: "28. În acest context trebuie analizat dacă, în sensul legislației fiscale, expresia "venituri înregistrate" este sinonimă cu cea de încasări înregistrate. Susținerile autoarei excepției de neconstituționalitate, atunci când invocă prevederile constituționale ale art. 1 alin. (5) în componenta sa privind calitatea legii, se bazează, în realitate, pe o presupusă necorelare a sensului celor două expresii. 29. Potrivit pct. 11 referitor la art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004: «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»."

67. De asemenea, din aceste dispoziții rezultă că baza de impozitare la care se aplică procentul de 5%, prevăzută 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.

68. În altă ordine, conform art. 68 alin. (4) din H.G. nr. 870/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 528 din 30 iulie 2009, "prin încasări brute se înțelege suma totală înainte de deducerea premiilor și a altor cheltuieli". Aceste dispoziții vizează și activitățile de tip slot-machine, care, potrivit H.G. nr. 870/2009, se supun autorizării în condițiile acestei hotărâri. De asemenea, pentru activitatea în cauză, art. 68 menționat a prevăzut sintagma "deducerea premiilor și a altor cheltuieli", recunoscând natura de cost a premiilor.

69. Astfel, aceste dispoziții conduc la concluzia că, referitor la activitatea de pariuri sportive pentru perioada verificată, legiuitorul a avut în vedere noțiunea de "încasări brute" sinonimă celei de "venituri brute", supuse cotei de 5%, prevăzută de art. 18 din Legea nr. 571/2003.

70. În concluzie, impozitul pe venit de 5% se aplică asupra veniturilor totale realizate de autoarea excepției de neconstituționalitate din activitatea de pariuri sportive, fără ca acestea să fie diminuate prin acordarea premiilor sau a altor cheltuieli.

71. Așadar, chestiunea sensului și condițiilor de aplicare și determinare a impozitului minim prevăzut de art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 a fost lămurită fără echivoc de instanța de contencios constituțional prin Decizia nr. 19/2019, rezultând, din cuprinsul considerentelor acesteia, că au fost avute în vedere, cu prilejul circumstanțierii noțiunii de venituri înregistrate, inclusiv prevederile H.G. nr. 870/2009, care, în opinia instanței de trimitere, ar putea conduce la o altă valență a termenului și, implicit, la o altă bază de impunere.

72. Cât privește efectul deciziei Curții Constituționale prin care este respinsă o excepție de neconstituționalitate, chestiunea nu este una nouă, fiind menționată tot în jurisprudența Curții Constituționale a României, sens în care, pe lângă Decizia nr. 1

din 4 ianuarie 1995, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 66 din 11 aprilie 1995, sunt de interes și alte decizii pronunțate de instanța de contencios constituțional, respectiv Decizia nr. 206 din 29 aprilie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 350 din 13 iunie 2013, Decizia nr. 1.415 din 4 noiembrie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 796 din 23 noiembrie 2009, Decizia nr. 454 din 4 iulie 2018, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 836 din 1 octombrie 2018.

73. Realizând propria analiză detaliată pe fondul solicitării, Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept reține că, în concret, trebuie să se răspundă la întrebarea dacă procentul de 5% se aplică asupra tuturor sumelor colectate de operator de la jucătorii participanți sau, din contră, baza impozabilă se constituie din sumele colectate de operator, diminuate însă cu sumele returnate/plătite/achitate către jucători cu titlu de premii/câștiguri.

74. Premiul care este acordat jucătorilor câștigători reprezintă, în mod necesar, o parte din sumele pe care participanții la jocuri le introduc în mijloacele de joc.

75. Se ridică, așadar, întrebarea dacă procentul din încasări destinat câștigului constituie un venit al operatorului și premiile acordate de acesta au natura unor cheltuieli care nu diminuează baza de impunere aferentă impozitului minim reglementat de dispozițiile art. 18 din Legea nr. 571/2003 sau, dimpotrivă, aceste sume nu au fost niciodată încasate "în nume propriu" de către organizatorul jocurilor de noroc și, în consecință, nu se includ în baza de impozitare menționată.

76. Se reține că materia impozitului pe profit nu este armonizată la nivel european, aceasta rămânând în sfera de competență a statelor membre. În aceste condiții, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene exprimată în Cauza C-38/93-Glawe/Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst în materia taxei pe valoarea adăugată, care este armonizată la nivel european, este aplicabilă în cauză doar din perspectiva principiului conturat de Curte cu privire la modalitatea de stabilire a bazei de impunere, principiu care poate fi aplicat prin asemănare și în cazul impozitului pe profit, pe plan intern, în măsura în care nu există reglementări interne exprese contrare, care în privința impozitului pe profit s-ar aplica cu prioritate.

77. Astfel, în cauza citată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că, în cazul unui operator economic care desfășoară o activitate bazată pe exploatarea jocurilor de noroc în cadrul căreia este obligat să plătească, cu titlu de câștig, un procent minim din totalul sumelor introduse în joc, baza de impunere pentru calcularea taxei pe valoarea adăugată nu include și cota-parte/fragmentul/porțiunea, fixată obligatoriu prin lege, care corespunde câștigurilor plătite jucătorilor.

78. De asemenea, în Cauza C-440/12 se arată că, în plus, Curtea a statuat deja că, în cazul aparatelor de tip slot-machine care sunt concepute, în temeiul unor dispoziții legale imperative, astfel încât, în medie, cel puțin 60% din mizele jucătorilor să le fie distribuite sub formă de câștiguri, contrapartida percepută în mod real de operator

pentru punerea la dispoziție a aparatelor este constituită numai din procentajul din mize de care acesta poate dispune în mod efectiv pentru sine (Hotărârea Glawe, citată anterior).

79. Trebuie menționat însă că, în această hotărâre, Curtea nu a trebuit să răspundă la întrebarea dacă principiul "caracterului individual al impozitării" impunea ca baza de impozitare să fie calculată ținând seama de mizele plătite pentru un joc sau pentru o partidă, altfel spus plătite de un anumit jucător.

80. Pe plan intern, în materia impozitului pe profit, legiuitorul a stabilit norme specifice în privința contribuabililor care au calitatea de organizatori de jocuri de noroc de tip pariuri, cu privire la modalitatea de calcul, respectiv potrivit art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003: "(1) Contribuabilii care desfășoară activități de natura () 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."

81. În ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe profit, dispozițiile art. 19 din vechiul Cod fiscal, în vigoare pentru perioada de referință dată, prevăd, cu caracter general, 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 venitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor de aplicare.

82. Art. 18 din Legea nr. 571/2003 face referire la noțiunea de "venituri realizate", însă legiuitorul nu definește ce se înțelege exact prin aceasta, astfel că nu este prevăzut modul în care este stabilită baza de calcul pentru operatorii economici destinatari ai acestei norme legale.

83. Cu titlu prealabil, se cuvine a se menționa faptul că impozitul pe profit reprezintă un impozit datorat bugetului de stat de către toți contribuabilii definiți de Codul fiscal care înregistrează profit fiscal în perioada de raportare. Din punctul de vedere al contribuabilului, impozitul pe profit reprezintă o cheltuială fiscală a întreprinderii, suportată la nivelul întregii sale activități, taxată conform opțiunii statului.

84. Art. 68 din H.G. nr. 870/2009 prevede că:

"(...) (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, organizatorii 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."

85. Potrivit art. 3 alin. (3) din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, "Organizarea oricărui joc de noroc implică existența cumulativă a următoarelor elemente: joc și/sau partidă, taxa de participare sau miză, fond de câștiguri sau premii, mijloace de joc, organizator, participant".

86. În sensul art. 4 alin. (1) din O.U.G. nr. 77/2009, "(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", iar potrivit art. 8 alin. (1), "Prin câștig sau premiu se înțelege sumele în bani, bunurile sau serviciile acordate de organizator participantului la joc declarat câștigător, în conformitate cu prevederile cuprinse în regulamentul respectivului joc de noroc. Răspunderea privind acordarea câștigului sau premiului revine exclusiv organizatorului jocului de noroc".

87. De asemenea, prezintă relevanță pct. 2¹ din anexa nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, unde se menționează că "veniturile înregistrate de operatorul economic se calculează ca diferență între valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă (încasări) și valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna respectivă", în timp ce pct. 1 din aceeași anexă menționează că "încasările din vânzarea biletelor reprezintă valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna respectivă".

88. Potrivit anexei nr. 12 la H.G. nr. 870/2009, așa cum a fost modificată prin H.G. nr. 823/2011, în "Situația lunară privind încasările din organizarea de tip pariuri în cotă fixă pe care organizatorul jocurilor de noroc are obligația să o completeze, în conformitate cu prevederile art. 68 alin. (5) din același act normativ, se introduce o rubrică nouă, 2¹ «Venituri înregistrate», având următoarea explicație: rd. 2¹ - din valoarea de la rd. 1.2 (valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna de raportare) se scade cea de la rd. 2.2 (valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna de raportare), rezultatul reprezentând veniturile înregistrate de operatorul economic".

89. Prevederile O.U.G. nr. 92/2014 au introdus în cuprinsul O.U.G. nr. 77/2009, cu începere de la 13 februarie 2015, art. 1¹ alin. (1), unde se indică explicit faptul că, pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, venitul din jocurile de noroc al unui operator licențiat se calculează ca diferență dintre sumele încasate de la jucători cu titlu de taxă de participare la joc și premiile acordate (inclusiv "jackpotul"), pentru fiecare tip de joc pe o zi/lună calendaristică, conform pct. 1 subpct. II din anexa la O.U.G. nr. 77/2009:

"(1) Pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, venitul din jocurile de noroc al unui operator licențiat se calculează ca diferența dintre sumele încasate de la jucători cu titlul de taxă de participare la joc și premiile acordate (inclusiv «jackpotul») pentru fiecare tip de joc pe o zi/lună calendaristică, conform pct. 1 subpct. II din anexa la prezenta ordonanță de urgență.

(2) În cazul jocurilor de noroc în care organizatorul încasează un comision de la participanții/câștigătorii la jocurile de noroc, pentru calculul taxei aferente autorizației de exploatare a jocurilor de noroc, venitul din jocurile de noroc al unui operator licențiat îl reprezintă încasările obținute (comisioanele reținute de la participanții la joc), respectiv cota-parte din suma percepută de organizator, conform regulamentelor de joc pe o zi/lună calendaristică, conform pct. 1 subpct. II din anexa la prezenta ordonanță de urgență."

90. Sintagma "venituri înregistrate" are înțelesul desprins din dispozițiile art. 34 alin. (1) lit. a) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 (act administrativ normativ în vigoare pe perioada aplicării Codului fiscal din 2003), în sensul de 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 (în esență, venituri financiare).

91. Așadar, din economia textelor de lege mai sus enunțate și care au incidență în problema de drept supusă dezlegării ar rezulta o aparentă contrariedade în ceea ce privește modul în care este definită noțiunea de venit brut, încasări brute.

92. Mai exact, contrariedade ar fi dată de modalitatea în care dispozițiile art. 68 din H.G. nr. 870/2009, raportate la anexa nr. 12, rubrica 2¹, explică ce înseamnă "venituri înregistrate", sintagmă folosită și în cuprinsul art. 18 din Codul fiscal din 2003, și anume "diferența dintre valoarea biletelor de participare vândute pentru jocurile organizate în luna de raportare" și "valoarea premiilor plătite aferente biletelor de participare vândute în luna de raportare", contrariedade indicată și de instanța de trimitere.

93. În realitate, însă, dispozițiile art. 68 din H.G. nr. 870/2009 nu prezintă relevanță fiscală, noțiunea de "încasări brute" fiind introdusă cu referire la documentația tehnico-economică necesară autorizării organizatorului de jocuri de noroc, având rolul de a face posibilă verificarea uneia dintre condițiile autorizării activității, și anume faptul ca procentul de câștiguri din totalul acestor încasări să fie de minimum 60%.

94. Prin H.G. nr. 823/2011 s-a introdus o nouă rubrică, "venituri înregistrate", care conține instrucțiuni pentru completarea formularului "situația lunară". Prin "venituri înregistrate" se înțelege diferența dintre valoarea biletelor vândute și valoarea premiilor plătite.

95. Însă, noțiunea fiscală de "venituri înregistrate" și noțiunea de "venituri înregistrate" din normele privind autorizarea sunt diferite, așa cum, spre exemplu, noțiunea de "funcționar public" din dreptul administrativ nu este identică cu noțiunea de "funcționar public" din dreptul penal, aceasta din urmă fiind mai largă.

96. Așadar, noțiunea fiscală de "venituri înregistrate" prevăzută de dispozițiile art. 18 din Codul fiscal din 2003 trebuie interpretată prin raportare la legislația fiscală, respectiv Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestuia.

97. Art. 18 din vechiul Cod fiscal reglementează impozitul pe profit minim pentru anumite tipuri de activități expres enumerate (activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive), în situația în care impozitul pe profit calculat potrivit regulii generale este sub pragul de 5% din veniturile obținute din respectivele activități.

98. Norma metodologică, respectiv punctul 11, vorbește despre veniturile care se iau în calcul pentru aplicarea cotei de 5% și statuează că acestea sunt veniturile aferente activităților respective, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile. Norma metodologică nu mai folosește noțiunea de "venituri înregistrate", ci se referă expres la "venituri obținute din aceste activități", venind, astfel, să clarifice noțiunea.

99. Textul art. 18 din vechiul Cod fiscal, trimitând la totalitatea veniturilor înregistrate, trimite, în esență, la profitul contabil, definit ca profitul brut, respectiv acel profit la care nu s-au adăugat cheltuielile nedeductibile și din care nu au fost excluse veniturile neimpozabile.

100. Ca urmare, criteriul de calcul al cotei minime de impozit nu este profitul fiscal, totalitatea profitului rezultat după excluderea veniturilor neimpozabile, a cheltuielilor deductibile și adăugarea celor nedeductibile care constituie bază de calcul pentru impozitul aferent, ci profitul contabil.

101. Impozitul minim pe profit se aplică numai atunci când impozitul pe profit datorat este mai mic de 5% din veniturile obținute din activitățile enumerate de dispozițiile art. 18 din Codul fiscal din 2003.

102. Art. 19 din Codul fiscal din 2003 edictează regula generală de calcul al profitului impozabil, care 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.

103. În acest caz, veniturile realizate sunt cele obținute din vânzarea biletelor, iar premiile plătite ulterior jucătorilor câștigători se scad la calculul profitului impozabil, deoarece norma legală dispune expres în acest sens.

104. Se prevede, aşadar, de către legiuitor că organul fiscal stabileşte impozitul pe profit potrivit regulilor enunţate mai sus şi, în cazul în care impozitul pe profit datorat pentru activităţile prevăzute în art. 18 din vechiul Cod fiscal este mai mic de 5% din veniturile respective, contribuabilii în discuţie sunt obligaţi la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

105. Dacă, însă, ne aflăm în situaţia de excepţie prevăzută de dispoziţiile art. 18 din Codul fiscal din 2003, în sensul că impozitul astfel calculat este mai mic de 5% şi se plăteşte impozitul minim, norma legală nu mai prevede deducerea cheltuielilor reprezentate de premiile plătite.

106. Nicio dispoziţie legală nu arată, în mod expres, faptul că venitul organizatorului, în cazul prevăzut de dispoziţiile art. 18 din Codul fiscal din 2003, presupune diferenţa dintre încasări şi premiile acordate jucătorilor, astfel că scăderea oricăror cheltuieli din veniturile obţinute din activităţile enumerate de art. 18 din vechiul Cod fiscal ar reprezenta o adăugare la lege.

107. De asemenea, în ceea ce priveşte procentul din sumele avansate de jucători, se reţine că redistribuirea unui procent din sumele avansate de jucători sub formă de premii reprezintă o condiţie pentru autorizarea jocului de noroc, fără a fi relevantă pentru definirea noţiunii de venit al organizatorului.

108. Tot astfel, prestaţia reală la care se obligă organizatorul jocurilor de noroc în schimbul sumelor încasate de la clienţi este reprezentată de activitatea de organizare a jocurilor, şi nu de diferenţa dintre sumele brute încasate de la clienţi şi contravaloarea premiilor distribuite.

109. În considerarea argumentelor expuse, Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept urmează a reţine că baza de impunere pentru calcularea impozitului pe profit este constituită din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanţi.

ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

În numele legii

DECIDE:

Admite sesizarea formulată de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie - Secţia de contencios administrativ şi fiscal, prin Încheierea din 7 aprilie 2022, pronunţată în Dosarul nr. 7.878/2/2017, privind pronunţarea unei hotărâri prealabile şi, în consecinţă, stabileşte că:

În interpretarea dispoziţiilor art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, baza de impozitare folosită la determinarea impozitului minim în cotă de 5% în cazul

pariurilor în cotă fixă se constituie din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți.

Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 521 alin. (3) din Codul de procedură civilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 13 martie 2023.

Președintele completului,

judecător **Mariana Constantinescu**,

președintele Secției de contencios administrativ și fiscal

Magistrat-asistent,

Elena-Mădălina Ivănescu