



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Z**

**Serviciul Soluționare Contestații 1**



## **DECIZIA NR. X**

din data de x/2020

privind soluționarea contestației formulate de  
societatea **Q**  
înregistrată la D.G.R.F.P Z sub nr. x/2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de A.J.F.P. O - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. x/2019, înregistrată la D.G.R.F.P. Z sub nr. x/2019 cu privire la contestația formulată de societatea Q, CUI XX, cu domiciliul fiscal situat în Mun. T, str. --, nr.--, bl.--, sc.--, ap.--, jud. O, reprezentată convențional prin W, cu sediul în B-dul --, nr.--, et.--, Sector x.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2019 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de x lei reprezentând TVA, decizie emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2019, prin remitere sub semnătură la data de **2019**, și data înregistrării contestației la D.G.R.F.P Z, respectiv data de **2019**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Z prin structura specializată, este legal investită să soluționeze contestația formulată de societatea Q.

**I.** Prin contestația formulată, societatea Q contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2019 prin care au fost stabilite TVA suplimentare de plată în sumă de x lei, decizie emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

- societatea susține că modificările aduse la art.291, alin.(3), lit.b), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, au fost acelea de a extinde aplicarea cotei reduse de TVA și livrărilor de bunuri și servicii ce intră în obiectul de activitate reglementat de codul CAEN

9321 și 9329, activități pe care și societatea le derulează. Societatea argumentează prin prezentarea considerentelor din preambulul Ordonanța de urgență 89/2018, respectiv:

- ar spori creșterea productivității și implicit la creșterea eficienței economice
- contribuie la reducerea evaziunii fiscale și crearea unui climat competitiv

adekvat;

- generează efecte pozitive semnificative asupra mediului de afaceri și prin îmbunătățirea fluxurilor de cash-flow, diminuând astfel o serie de dificultăți cu care se confruntă operatorii economici din această perspectivă.

Cu privire la constatarea organelor de control că activitatea pe care o desfășoară este cea de punere la dispoziția colaboratorilor a jocurilor distractive pentru a fi exploatare de aceștia, urmată de împărțirea veniturilor (potrivit contractelor de colaborare), nu are relevanță în ceea ce privește aplicarea cotei de TVA de 5% prevăzută de normele art.291 alin.(3), lit. b). din Codul fiscal, societatea arată faptul că, o punere la dispoziție a jocurilor distractive, în sensul art.129 din Legea 227/2015 s-ar traduce într-o prestare de servicii de închiriere, ori societatea nu are o astfel de activitate declarată la autoritățile publice competente.

- societatea nu este de acord cu susținerea echipei de inspecție fiscală ca această activitate derulată nu se include în regimul derogatoriu de cota TVA, întrucât participanții nu plătesc o taxă de acces, ci folosesc monede sau fișe, întrucât această motivare nu este decât o interpretare tendențioasă a normelor legale, atât timp cât încadrarea în CAEN este una aprobată prin ordin și explicitată de Institutul Național de Statistică prin note explicative.

- societatea arată că noțiunea de permitere a accesului este una care semnifică atât permisiunea de a ajunge undeva, la ceva anume, și de asemenea, legiuitorul nu a prevăzut nici o limitare cu privire la modalitatea de plată, așa încât această modalitate de plată este de regulă stabilită de beneficiar în raport cu anumite criterii, cum ar fi cele privind controlul.

- în ceea ce privește detalierea noțiunii de parc, prin decizia de impunere, aceasta a fost făcută fără trimitere la o normă legală, nu se poate susține că are semnificația restrânsă și care să nu cuprindă și alte activități.

- în mod greșit, organele de inspecție fiscală au determinat obligația de plată suplimentară cu titlu de TVA, nefiind aplicat principiul sutei mărite conform pct. 36 lit.b alin.4 din HG nr.1/2016 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, calcul care dacă ar fi fost aplicat corect ar fi rezultat TVA de colectat semnificativ mai mic.

Având în vedere motivele expuse, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. x/2019 și a Raportului de inspecție fiscală nr.x/2019.

**II.** În urma verificării efectuate de organele de control din cadrul A.J.F.P. O – Activitatea de Inspecție Fiscală, ce a avut ca obiect efectuarea unei inspecții fiscale parțiale referitor la TVA, perioada verificată fiind 2014 – 2019, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de x lei, după cum urmează:

Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, a rezultat faptul că, în perioada verificată, respectiv începând cu luna x 2018 societatea aplică în mod eronat cota de TVA redusă de 5%, pentru „*venituri din jocuri distractive*” cotă ce este prevăzută la art. 291, alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal *”Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii: ... b) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case*

memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, bălciuri, parcuri de distracții și parcuri recreative ale căror activități sunt încadrate la codurile CAEN 9321 și 9329, potrivit Clasificării activităților din economia națională - CAEN, actualizată prin Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 337/2007, târguri, expoziții și evenimente culturale, evenimente sportive, cinematografe, altele decât cele scutite conform art. 292 alin. (1) lit. m)".

Conform documentelor contabile puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că veniturile societății rezultă în principal din punerea la dispoziția colaboratorilor a jocurilor distractive pentru a fi exploatate de către aceștia, urmată de împărțirea veniturilor conform prevederilor contractuale, și nicidecum din exploatarea directă de către societatea verificată a jocurilor distractive.

Legislația în vigoare, respectiv prevederile art. 291, alin. (3) lit. b). din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, menționează în mod expres că, cota de TVA de 5% se aplică la serviciile constând în „*permiterea accesului la*” și nicidecum la venituri din jocuri distractive, ceea ce societatea înregistrează în evidența contabilă.

Pe cale de consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit că, deși în domeniu de activitate al societății este cuprins și codul CAEN 9329, nu sunt aplicabile prevederile art. 291, alin. (3) lit. b). din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal având în vedere faptul că, la specificul societății nu se plătește o taxă de acces, așa cum este definită de prevederile legale menționate, ci se realizează prin achiziția de fise ce sunt eliberate de automatul de schimb, iar locația în care aparatele de joc sunt instalate nu poate fi considerată ca reprezentând un „parc” de distracții sau recreativ.

Având în vedere aspectele constatate în urma inspecției fiscale, constatând că nu sunt îndeplinite condițiile pentru a se aplica prevederile art. 291, alin. (3) lit. b). din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în conformitate cu prevederile art. 291 alin.(1), lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, organele fiscale au stabilit TVA colectat în sumă totală de x lei.

**III.** Luând în considerare constatările organului fiscal, susținerile societății, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Z prin structura specializată este să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect, în sarcina societății TVA de colectat în sumă de x lei.***

**În fapt**, societatea Q realizează venituri din jocuri distractive, respectiv are încheiate contracte de colaborare cu diverse societăți privind exploatarea de jocuri distractive.

Contractele de colaborare sunt încheiate în aceleași condiții cu toate societățile comerciale, respectiv punerea la dispoziția colaboratorilor a jocurilor distractive pentru a fi exploatate de către aceștia, urmată de împărțirea veniturilor conform prevederilor contractuale.

Împărțirea veniturilor se face pe baza unui Proces verbal întocmit de minim câte un reprezentant al ambelor societăți, la data la care se numără încasările realizate prin automate prin care se distribuie fișele necesare utilizării jocurilor distractive, urmând ca sumele încasate să se evidențieze în contabilitate în mod distinct.

Conform documentelor analizate de organele de inspecție fiscală puse la dispoziție de societatea rezultă două metode de lucru:

- în baza procesului verbal de distribuire a veniturilor, se emite o factură care cuprinde venituri din jocuri distractive, pentru care se colectează TVA de 5 % (începând cu luna x 2018) și premii pentru care se colectează cotă standard de TVA;

- în baza procesului verbal de distribuire a veniturilor, se înregistrează în evidența contabilă veniturile aferente Q, iar în privința TVA se procedează identic ca la emiterea facturilor, respectiv se colectează atât cu cota de 5%, cât și cu cota standard de TVA.

Prin contestația formulată societatea arată că organele de inspecție fiscală neîntemeiat au recalculat și aplicat cota de TVA de 19 % având în vedere că domeniul de activitate al societății este aceea de punere la dispoziția colaboratorilor a jocurilor distractive, activitate care este încadrată la codul CAEN 9329, pentru care trebuie să colecteze TVA de 5% conform prevederilor art.291, alin.(3), lit.b), din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

**În drept**, referitor la cota redusă TVA de 5% în speță sunt incidente următoarele prevederi legale art. 291, alin.3, lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, astfel cum a fost modificată prin punctul 5 din OUG nr.89/2018, unde este prevăzut:

*„Art. 291 - Cotele*

*.....*

*(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:*

*a) manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;*

*b) serviciile constând în **permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, bălciuri, parcuri de distracții și parcuri recreative ale căror activități sunt încadrate la codurile CAEN 9321 și 9329, potrivit Clasificării activităților din economia națională - CAEN, actualizată prin Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 337/2007, târguri, expoziții și evenimente culturale, evenimente sportive, cinematografe, altele decât cele scutite conform art. 292 alin. (1) lit. m);**”*

Definirea codului CAEN 9239 aprobată prin Ordinul Președintelui Institutului Național de Statistică nr. 337/2007 și conform Oficiul Național al Registrului Comerțului - Clasificarea activităților din economia națională, disponibil la adresa de internet „<https://www.onrc.ro/index.php/ro/caen>” este următoarea :

*„ **9329 Alte activități recreative și distractive n.c.a.***

***Această clasă include activități recreative și distractive (cu excepția bălciurilor și a parcurilor de distracții) neclasificate în altă parte:***

***-activități ale parcurilor recreative (fără cazare)***

***-exploatarea facilităților de transport recreativ, de exemplu porturi turistice***

***-exploatarea pârtiilor de schi***

***-închirierea echipamentului de agrement , ca parte integrantă a facilităților recreative***

***-târguri și expoziții de natură recreativă***

**-activități ale plajelor, inclusiv închirierea de cabine de baie, vestiare, scaune etc.**

**-funcționarea ringurilor de dans**

Această clasă include de asemenea activitățile producătorilor sau organizatorilor de evenimente recreative sau distractive în direct, altele decât cele artistice sau sportive, cu sau fără facilități.

Această clasă exclude:

- funcționarea telefericelor, funicularelor, schi-lifturilor, vezi 4939
- croaziere de pescuit, vezi 5010, 5030
- asigurarea spațiului și a facilităților pentru scurte sejururi ale vizitatorilor în parcuri, păduri recreative și pe terenuri de camping, vezi 5530
- parcuri de caravane, tabere recreative, tabere de vânatoare și pescuit, campinguri, vezi 5530
- activități de servire a băuturilor în discoteci, vezi 5630
- activități ale trupelor de teatru și de circ, vezi 9001”

În ceea ce privește noțiunea de "parc", pe site-urile de specialitate ([www.webdex.ro](http://www.webdex.ro), [www.dexonline.ro](http://www.dexonline.ro), Micul dicționar academic, ediția a II-a - Academia Română, Institutul de Lingvistică) aceasta este definită ca fiind:

- suprafață întinsă de teren, de utilitate publică, cu plantații, alei și diferite construcții, amenajată pentru agrement;
- suprafață de teren relativ întinsă, cu plantații, alei, lacuri sau bazine, folosită ca loc pentru odihnă și distracții, uneori și pentru manifestări culturale;
- grădină publică mare, amenajată special cu arbori, cu peluze;
- teren cu vegetație naturală sau plantată, cu alei, adesea cu lacuri și bazine, care servește drept loc de plimbare și odihnă;
- grădină publică mare sau grădină plantată cu arbori, flori etc. în jurul unei proprietăți mari, amenajată cu alei, peluze etc. Vegetația poate fi combinată cu oglinzi de apă, cu forme de relief (terase, cascade, peșteri etc.), cu statui, chioșcuri, pavilioane [...].

Din coroborarea textelor de lege anterior citate, rezultă că cota de TVA 5% este aplicabilă în cazurile societăților comerciale care au locul desfășurării activității prestarea serviciilor în parcuri de distracții și parcuri recreative având suprafață de teren relativ întinsă și vegetație naturală sau plantată, cu alei amenajate și activitatea se încadrează la cod CAEN 9321 și 9329.

Astfel, nu sunt cuprinse în prevederile art.291 alin.(3) lit. b) toate activitățile încadrate în cod CAEN 9329 ci doar parcurile de distracții și parcurile recreative cu activități încadrate în cod CAEN 9329.

Din cele precizate de societate reiese că activitatea privind exploatarea jocurilor distractive se desfășoară în locații diferite pe teritoriul României (conform contractelor încheiate), spațiile comerciale nefiind în proprietatea societății Q, societățile partenere oferind accesul clienților la aparatele de schimb a monezilor/bancnotelor în fise prin faptul că sunt amplasate în spațiile deținute de ei, fise care ulterior sunt folosite pentru a fi utilizate la exploatarea jocurilor distractive.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației

reține că nu este de ajuns ca prin serviciile prestate de societatea Q privind activitatea de exploatare a jocurilor distractive să fie inclusă în categoria codul CAEN 9329, pentru a fi aplicabilă cota de TVA 5%, fiind necesară îndeplinirea **cumulativă** a condițiilor precizate de lege cu privire la locul desfășurării activității, respectiv permiterea de acces la parcuri de distracții și parcuri recreative.

Astfel simplul fapt că activitatea desfășurată de societate se încadrează la CAEN 9329 nu conferă dreptul de a aplica cota de TVA 5% conform art. 291 alin. (3) lit. b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, întrucât locațiile în care sunt amplasate jocurile distractive nu pot fi considerate ca reprezentând un *"parc de distracții"* sau *"recreativ"*, așa cum acesta este definit pe site-urile de specialitate, iar tarifele sunt percepute pe oră de joc sau pe joc, și nu pentru a asigura permiterea accesului, acest punct de vedere fiind exprimat și de Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale în cazuri similare prin adresele nr.x/2019 și nr.x/2019, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru susținerea petentei privind aplicarea cotei de 5% la colectarea TVA pentru activitatea desfășurată.

#### ***Cu privire la TVA stabilit suplimentar în sumă de x lei***

**În fapt**, așa cum s-a arătat și la punctul anterior societatea Q realizează venituri din jocuri distractive, respectiv are încheiate contracte de colaborare cu diverse societăți privind exploatarea de jocuri distractive.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală în mod greșit au determinat obligația de plată suplimentară cu titlu de TVA, nefiind aplicat principiul sutei mărite conform pct. 36 lit.b alin.4 din HG nr.1/2016 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, calcul care dacă ar fi fost aplicat corect ar fi rezultat TVA de colectat semnificativ mai mic.

**În cauză**, sunt incidente prevederile art. 280 - 282, art 286 alin. (1) lit. a), art. 291 alin. (1) lit. a) și alin. (2) lit e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### ***“Art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții***

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1)”*,

#### ***Art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

#### ***Art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

**Art.286 (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.”

**Art.291 (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:**

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 x 2016.”

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

coroborate cu cele ale pct.36 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.291 din Codul fiscal:

**“36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:**

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa.”

b) **contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv  $20 \times 100 / 120$  în cazul cotei standard și  $19 \times 100 / 119$  începând cu data de 1 ianuarie 2017,  $9 \times 100 / 109$  sau  $5 \times 100 / 105$  în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:**

1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;

2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;

3. în orice situație în care **contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;**

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, reprezintă livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Ca regulă generală, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

În situația în care prețul de vânzare include și TVA, pentru determinarea sumei taxei se aplică procedeul sutei mărite, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard.

Cu privire la aplicarea procedurii sutei mărite, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. O prin adresa 1356/19.05.2020, menționează că „în cuprinsul contractelor încheiate de societate cu parteneri, acesteia nu este stabilită contrapartida unei livrări de bunuri / prestări de servicii, ci se stabilește un procentaj în care se împart veniturile din activitatea desfășurată”

Prin aceeași adresă precizează că „aplicat TVA la valorile înregistrate în jurnalul de vânzări, sume la care și societatea a aplicat TVA” **fără însă să expliciteze valoarea încasată de societatea Q în baza Proceselor verbale încheiate pentru încasările din jocuri electronice.**

În speță din analiza jurnalelor de vânzări aferent perioadei x-y 2018, Fișa contului 704.0001, Fișa contului 708 și a Proceselor verbale puse la dispoziție de societate se reține că sumele încasate prin Procesele verbale conțin și TVA, din valoarea totală a încasărilor fiind determinat TVA colectat prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Din Anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr.x/2019 reiese că organele de inspecție fiscală au calculat TVA datorat, exemplul prima înregistrare din luna x 2018, după cum urmează:

- suma încasată – TVA 5% calculat de societate, rezultatul fiind înmulțit cu 19%,  $(x - w) \times 19\% = r - w$  lei = **t lei** rezultând TVA stabilit suplimentar.

Referitor la modul de calcul al TVA stabilit suplimentar, precizăm că conform Procesului verbal nr.x din 2018, suma încasată este de x lei;

- TVA calculat de societate  $x \times 5\% / 105 = w$  lei

- TVA datorat  $(19 \times x) / 119 = d$  lei

- TVA stabilit suplimentar  $d - w = \mathbf{h}$  lei

De asemenea conform Procesului verbal din 2018 încheiat între societatea Q și societatea K, încasările realizate din jocurile electronice în valoare rămasă după scăderea premiilor, de x lei s-au împărțit în cotă de 50%, societății Q revenindu-i x lei, :

- TVA calculat de societate  $x \times 5/105 = x$

- TVA colectat de organele de inspecție fiscală  $x \times 19\% = x$

- TVA stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală  $x - x = \mathbf{x}$  lei

- TVA colectat datorat de societate  $x \times 19/119 = x$  lei

- TVA stabilit suplimentar  $x - x = w$  lei

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului obligațiilor reprezentând TVA în sumă totală de x lei stabilită suplimentar, drept pentru care în speță sunt incidente prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării



*prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației ....”, (4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu prevederile pct.11.4 OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că **“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. [...]”, se va desființa Decizia de impunere nr.x/2019, pentru TVA în sumă de x lei.**

Cu privire la refacerea inspecției fiscale, organele de control vor avea în vedere prevederile art. 129 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

*“art. 129 Refacerea inspecției fiscale*

*(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

*(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”*

precum și pe cele ale pct. 11.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde legiuitorul a statuat că:

*“11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. ”*

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ contestat, va proceda la o nouă verificare privind TVA datorată de societate în perioada verificată, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie ținând cont de respingerea ca neîntemeiată a contestației cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2019, prin care a fost stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac conform prevederilor art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și poate fi atacată la Tribunalul O în termen de 6 luni de la data comunicării, în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.