

DECIZIA nr. 429 / 12.06.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA - in reorganizare judiciara,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x5/07.08.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 3 a Finantelor Publice - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/06.08.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/07.08.2014, asupra contestatiei formulata de **SC X SA** - in reorganizare judiciara, prin BG SPARL, cu sediul in Bucuresti, str. B nr., bl. C, sector 3 si cu sediul ales pentru comunicarea actelor in Bucuresti, Bd A nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x/10.07.2014, completata cu adresele inregistrate la DGRFPB sub nr. x/01.09.2014, sub nr. x/27.02.2015, il constituie urmatoarele:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, prin care s-a stabilit TVA suplimentara in suma de y lei, TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si accesorii aferente in suma de y lei.

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014, prin care s-a dispus recalcularea TVA in baza pro-ratei definitive pentru anul 2013,

emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F- S3 x/17.06.2014, fiind comunicate sub semnatura in data de 25.06.2014.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin. 1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SA** - in reorganizare judiciara.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SA aduce urmatoarele argumente:

1. Natura operatiunilor reincadrate de organele de inspectie fiscala.

In mod nefondat echipa de inspectie fiscala a ignorat substanta economica a operatiunilor de cazare, in baza unui aspect pur formal, considerand ca in lipsa certificatului de clasificare a licentelor si brevetelor de turism, operatiunile de cazare ar reprezenta inchiriere bunuri imobile, conform art.141 alin.2 lit.e coroborat cu art.126 alin.9 lit.c din Codul fiscal.

Art.141 din Codul fiscal face o distinctie clara intre locutiunea in regim de cazare si inchirierea unui spatiu in regim obisnuit, fiind clar definite si de Jurisprudenta CJUE

In acest sens, conform Ordinului presedintelui ANT nr.65/2013 nu exista notiunea de "Certificat de clasificare a licentelor si brevetelor de turism."

Din punct de vedere al TVA cazarea in camine presupune coabitarea mai multor persoane in acelasi spatiu, fiind diferita de inchirierea bunurilor imobile care presupune cedarea spatiului in schimbul chiriei pentru o perioada stabilita, iar conform principiului prevalentei economicului asupra juridicului operatiunile nu pot fi reincadrate.

Din analiza contractelor puse la dispozitia inspectiei fiscale se poate lesne observa diferenta intre natura serviciilor de cazare si a celor de inchiriere, prevederile contractelor de cazare fiind mai

restrictive decat cele de inchiriere, in ceea ce priveste: utilitatile, modul de stabilire al pretului, subinchiriere si cesiune de contract (art.1833 din Codul civil), sarcina reparatiilor (art.1788 din Codul civil).

Societatea considera ca toate aceste elemente sustin facturarea serviciilor prestate cu 9%, incepand cu februarie 1998 avand si declarata ca activitate secundara "Alte servicii de cazare" – cod CAEN 5590, aspect retinut si de inspectia fiscala.

2. Tratatamentul TVA al serviciilor de cazare in camine studentesti si muncitoresti in Romania.

Legea locuintei si Legea privind sprijinul acordat investitorilor pentru construirea caminelor studentesti private definesc caminele liceale/studentesti drept spatii de cazare si nu de inchiriere, asa cum au considerat inspectorii fiscali.

Reclasificarea veniturilor obtinute din cazare cu cota de TVA de 9% in venituri din inchiriere scutite de taxa fara drept de deducere este contrazis de practica, in majoritatea cazurilor fiind aplicata cota redusa.

3. Necesitatea prezentarii certificatului de clasificare a licentelor si brevetelor de turism.

Avand in vedere Ordinul nr.65/2013 organele de inspectie fiscala nu au autoritatea si competenta de a solicita societatii informatii care sunt de competenta altei autoritati, in speta ANT privind certificatul de clasificare.

De altfel, Codul fiscal nu conditioneaza aplicarea cotei de 9% pentru serviciile de cazare facturate de prezentarea vreunui certificat emis de ANT, aceste tranzactii trebuind analizate prin prisma naturii si nu a unor considerente formale.

4. Ignorarea TVA colectata de societate.

Desi au reincadrat operatiunile de cazare in inchiriere scutite fara drept de deducere, in mod inexplicabil in RIF nu au stabilit diferente intre TVA colectata de societate si TVA colectata de inspectia fiscala, dar au ignorat complet TVA colectata de societate, aceasta abordare incalcand principiul neutralitatii consacrat de CJUE.

Art.159 invocat de inspectia fiscala nu este aplicabil in cazul societatii; daca se merge pe reincadrare in servicii de inchiriere ar fi vorba de sume in minus, iar daca s-ar emite facturi de corectie s-ar ajunge la o dubla impozitare.

5. Aspecte de procedura fiscala

Urmare inspectiei fiscale anterioare efectuata de DGRFP Cluj pana la data de 31.05.2013 a fost emisa decizie de nemodificare a bazei de impunere fiind rambursata integral TVA.

In urma recalcularii pro-ratei aferente anului 2013, inspectia fiscala a ajustat dreptul de deducere a TVA dedusa pe parcursul anului, desi perioada ianuarie-mai 2013 a facut deja obiectul unei inspectii fiscale.

In prezentul control fiscal nu s-a aplicat unitar legislatia privind tratamentul TVA, inspectorii fiscali avand o interpretare complet diferita fata de inspectiile anterioare, contrar art.5 din Codul de procedura fiscala.

Societatea arata si faptul ca se afla in stare de insolventa potrivit prevederilor Legii nr.85/2006, invocand art.122¹ si art.115 din Codul de procedura fiscala si art.41 din Legea nr.85/2006, aspect consemnat la pct.10 cap.VI.6 in Planul de reorganizare al societatii.

De asemenea, contestatara invoca si prevederile Deciziei nr.1/2008 a Comisiei de proceduri fiscale, concluzionand ca nu ar fi trebuit calculate dobanzi/majorari si penalitati de intarziere intrucat creantele fiscale sunt ulterioare datei deschiderii insolventei nefiind prevazute nici in planul de reorganizare.

In consecinta, contestatara solicita admiterea contestatiei si anularea totala a deciziei de impunere, a raportului de inspectie fiscala si a dispozitiei de masuri si rambursarea TVA in suma totala de y lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei
- accesorii aferente TVA in suma de y lei.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F- S3 x/17.06.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a dispus recalcularea TVA prin aplicarea pro-ratei definitive pentru anul 2013.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SA este in reorganizare judiciara, fiind reprezentata de administrator judiciar Cabinet Individual de Insolventa "P C-F", desemnat prin Incheierea nr. x/10.09.2012 pronuntata de Tribunalul Constanta, Sectia a II-a Civila, in dosarul nr.11607/3/2010.

Societatea are ca obiect de activitate "Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate " - cod CAEN 6820.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SA - in reorganizare judiciara, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare aferente perioadei iunie 2013-februarie 2014, cu control anticipat si ulterior.

Perioada inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre 01.06.2013 - 28.02.2014.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 3 a Finantelor Publice au emis urmatoarele acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, prin care au stabilit TVA suplimentara in suma de y lei, au respins la rambursare TVA in suma de y lei, cu consecinta stabilirii TVA suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si accesorii in suma de y lei.

- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014, prin care au dispus recalcularea TVA pe baza aplicarii pro-ratei definitive pentru anul 2013.

3.2. Referitor la TVA in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de y1 lei, prin calcularea pro-ratei de TVA, urmare reincadrarii operatiunii de cazare in camine studentesti si muncitoresti in operatiune de inchiriere, scutita de taxa fara drept de deducere, in conditiile in care desi legislatia in domeniul TVA nu defineste structura de primire turistica, in vederea aplicarii cotei reduce de TVA de 9% prevazute la art.140 alin.(2) lit.f) din

Codul fiscal pentru servicii de cazare este necesara clasificarea structurilor de primire turistica, in caz contrar operatiunea calificandu-se drept inchiriere.

In fapt, in perioada 01.06.2013-28.02.2014, SC X SA a realizat urmatoarele operatiuni:

- inchiriere spatii comerciale aflate in proprietatea societatii pentru care a depus notificari privind taxarea operatiunii aplicand cota de TVA de 24%, conform art.140 alin.1 din Codul fiscal;
- inchiriere locuinte de serviciu, in baza contractelor incheiate, considerate operatiuni scutite fara drept de deducere conform art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal;
- cazare in camine pentru studenti si muncitori, in spatiile amenajate in acest scop, in baza contractelor incheiate cu persoane fizice si juridice, pentru care a aplicat cota redusa de 9% prevazuta la art.140 alin.2 lit.f din Codul fiscal.

Obiectul contractelor de prestari servicii incheiate cu beneficiarii (studenti, persoane juridice) il constituie "ocuparea unui loc" sau "cazarea unui numar de persoane."

Organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea de cazare in operatiune de inchiriere, scutita de taxa fara drept de deducere, in conformitate cu art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, coroborat cu art.126 alin.9 lit.c din Codul fiscal, motivata de faptul ca pentru a beneficia de cota redusa de taxa de 9% aferenta serviciilor de cazare, societatea trebuia sa faca dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functii similara, invocand incidenta Ordinului ANT nr. 65/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare si alimentatie publica, a licentelor si brevetelor de turism, care defineste structura de primire turistica cu functiune de cazare si certificatele de clasificare.

Urmare reincadrarii operatiunilor de cazare in operatiuni de inchiriere, oganele de inspectie fiscala au procedat la calculul pro-ratei de TVA, intrucat inchirierea este operatiune scutita fara drept de deducere, in lipsa notificarii privind optiunea de taxare a operatiunilor.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014 s-a stabilit pro-rata definitiva aferenta anului 2013 (in cota de 13%) si provizorie pe anul 2014, in conformitate cu art.147 alin.8 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei, respectiv in suma de y11 lei la data de 31.12.2013 si in de y12 lei pentru perioada 01.01.2014-28.02.2014 (y12 lei - ianuarie + y12 lei-februarie).

Prin contestatia formulata, SC X SA considera ca a aplicat corect TVA in cota de 9% pentru serviciile de cazare in camine, intrucat prevederile Codului fiscal si cele ale Normelor metodologice de aplicare nu solicita, pentru aplicarea cotei reduse, obtinerea vreunei clasificari turistice, invocand faptul ca in cadrul verificarilor anterioare a fost acceptat tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicat de societate serviciilor de cazare.

In sustinerea contestatiei societatea a anexat copii ale contractelor de prestari servicii incheiate cu persoane fizice si juridice privind inchiriere/cazare al caror obiect il constituie "ocuparea unui loc" sau "cazarea unui numar de persoane" in imobile destinate acestui scop.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

"Art. 140. – (2) Cota redusa de 9% se aplica asupra bazei de impozitare pentru urmatoarele prestari de servicii si/sau livrari de bunuri:

(...) f) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping."

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(6) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping. În situația în care costul micului dejun este inclus în prețul de cazare, cota redusă se aplică asupra prețului de cazare, fără a se defalca separat micul dejun. Orice persoană care acționează în condițiile prevăzute la pct. 7 alin. (1) sau care intermediază astfel de operațiuni în nume propriu, dar în contul altei persoane, potrivit art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, aplică cota de 9% a taxei, cu excepția situațiilor în care este obligatorie aplicarea regimului special de taxă pentru agenții de turism, prevăzut la art. 152¹ din Codul fiscal.”

De asemenea, potrivit art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art.141 (2)** - Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă. Fac excepție următoarele operațiuni:

- 1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară,** inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- 2.** închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;
- 3.** închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
- 4.** închirierea seifurilor; (...).”

Conform prevederilor legale antecitate, cota redusă de TVA de 9% se aplică pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, așa cum se precizează la alin.6 al pct. 23 din Normele metodologice privind aplicarea art.140 alin.2 lit.f din Codul fiscal.

In speta, organele de inspecție fiscală au reînscadrat operațiunea de cazare a persoanelor fizice și juridice în spațiile aparținând societății pentru care a aplicat cota de TVA de 9% în operațiune de închiriere, scutită de taxă fără drept de deducere, pe motiv că nu a făcut dovada clasificării în cadrul structurilor de primire turistice în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, în conformitate cu dispozițiile legale care reglementează activitatea de turism.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul pro-ratei de TVA, având în vedere că închirierea este operațiune scutită fără drept de deducere, în lipsa notificării privind opțiunea de taxare a operațiunilor.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei raportat la susținerile contestatarii se rețin următoarele:

În perioada verificată, SC X SRL a încheiat, în calitate de prestator, contracte comerciale prestări servicii cu persoane fizice și juridice, în calitate de beneficiari, în spațiile deținute de societate, al căror obiect îl constituie, așa cum rezultă din contractele depuse la dosarul cauzei, spre exemplificare:

- obiectul contractului nr. x/20.06.2011 încheiat între SC X SA și persoana juridică SC E SRL: cazarea unui număr de 20 locuri în bloc C1 din str. T. G nr. B, sector 4, București din unitatea de cazare T. G. Cazarea se face în camere cu 4 locuri. În situația în care Beneficiarul optează pentru cazarea în camere a unui număr mai mic de persoane decât cel al locurilor prevăzute, atunci acesta va achita contravaloarea cazării pentru toate cele 4 locuri cu care este prevăzută camera;

- obiectul contractului nr. x/28.09.2013 încheiat între SC X SRL și persoana fizică M R-M: ocuparea unui loc în bloc C3 din str. A B nr. z, sector 3, București. Cazarea se face în camere cu 3 locuri. În situația în care Beneficiarul optează pentru cazarea în camere a unui număr mai mic de persoane decât cel al locurilor prevăzute, atunci acesta va achita contravaloarea cazării pentru toate cele 3 locuri cu care este prevăzută camera.

Intrucat organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 9% privind operatiunile derulate in cadrul contractelor de inchiriere societatea avea obligatia sa faca dovada clasificarii in cadrul structurilor de primire turistice sau al sectoarelor cu functie similara, asa cum sunt definite in Normele metodologice aprobate prin Ordinul Autoritatii Nationale pentru Turism nr. 65/2013, prin adresa nr. x/02.04.2014 au solicitat acesteia prezentarea Certificatului de clasificare a licentelor si brevetelor de turism eliberat de Ministerul Dezvoltarii Regionale si Turismului sau Notificari privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, inregistrate la organul fiscal.

Ca urmare, prin adresa nr. x/07.04.2014, reprezentanta societatii precizeaza urmatoarele:

„In ceea ce priveste Certificatul de clasificare eliberat de Ministerul Turismului va precizam ca societatea noastra nu detine un astfel de certificat clasificare, acesta, conform verificarilor noastre legale, nefiind necesar in vederea desfasurarii activitatii de cazare studenti si muncitori – cod CAEN 5590.”

Fata de cele mai sus prezentate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. In ceea ce priveste natura operatiunilor reincadrate de inspectia fiscala

In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, ***principiul prevalentei economicului asupra juridicului***, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Referitor la aplicabilitatea dispozitiilor art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, anterior invocate, se retin si dispozitiile legislatiei comunitare in domeniul TVA, respectiv art.135 din Directiva 2006/112/CE transpusa la art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, conform carora:

„(1) *Statele membre scutesc urmatoarele operatiuni:*

[...] *l) leasingul sau inchirierea de bunuri imobile. [...].*

(2) *Sunt excluse de la scutirea prevazuta la lineatul (1) litera (l) urmatoarele operatiuni:*

(a) *prestarea de servicii de cazare, definita de legislatia statelor membre, in sectorul hotelier sau in sectoare cu functie similara, inclusiv cazari in tabere de vacanta sau in locuri amenajate pentru camping; [...].*”

Raportat la aceste prevederi, pentru definirea serviciilor de cazare in sectorul hotelier sau in sectoare cu functie similara, inclusiv cazari in tabere de vacanta sau in locuri amenajate pentru camping, legislatia comunitara trimite, prin reglementare scrisa, la legislatia statelor membre.

In aceste conditii, intrucat in cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal nu este definita sintagma „alte unitati de cazare cu functii similare”, acestea trebuie interpretate prin raportare la legislatia specifica organizarii si desfasurarii activitatii de turism.

Astfel, in speta devin incidente si prevederile OG nr.58/1998 privind organizarea si desfasurare activitatii de turism in Romania, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„Art.2 - În sensul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos semnifică după cum urmează:

(...); d) structură de primire turistică - orice construcție și amenajare destinată, prin proiectare și execuție, cazării turiștilor, servirii mesei pentru turiști, agrementului, transportului special destinat turiștilor, tratamentului balnear pentru turiști, împreună cu serviciile aferente.

Structurile de primire turistice includ:

- structuri de primire turistice cu funcțiuni de cazare turistică: hoteluri, hoteluri-apartament, moteluri, vile turistice, cabane, bungalouri, sate de vacanță, campinguri, camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică;

- structuri de primire turistice cu funcțiuni de alimentație publică: unități de alimentație din incinta structurilor de primire cu funcțiuni de cazare, unități de alimentație publică situate în stațiuni turistice, precum și cele administrate de societăți comerciale de turism, restaurante, baruri, unități de fast food, cofetării, patiserii și care sunt atestate conform legii; (...).”

“Art.27 - (1) Conducerea operativă a unei agenții de turism sau a unei structuri de primire turistice trebuie să fie asigurată de o persoană fizică care deține brevet de turism în domeniu sau certificat de absolvire a unui curs de formare managerială în domeniu, organizat de un furnizor de formare profesională autorizat, sau diplomă de licență/masterat/doctorat privind absolvirea cursurilor universitare/postuniversitare în domeniul turismului.”

“Art.28 - În scopul protecției turiștilor, oferirea, comercializarea, vânzarea serviciilor și a pachetelor de servicii turistice, precum și crearea de produse turistice pe teritoriul României pot fi realizate numai de către agenții economici din turism autorizați de Ministerul Turismului, posesori de licențe în turism sau de certificat de clasificare, după caz.”

De asemenea, potrivit Ordinului nr. 65/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică, a licențelor și brevetelor de turism:

“Art.2 - În sensul prezentelor norme, termenii de mai jos au următorul înțeles:

(...);

b) structură de primire turistică cu funcțiune de cazare: hoteluri, hoteluri-apartament, hosteluri, moteluri, vile turistice, cabane turistice, bungalow-uri, sate de vacanță, campinguri, popas turistic, căsuțe tip camping, apartamente și camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime inclusiv pontoane plutitoare, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică;

c) structură de primire turistică cu funcțiune de alimentație publică: unități de alimentație din incinta structurilor de primire cu funcțiuni de cazare (inclusiv cele care deservește acestora), unități de alimentație publică situate în stațiuni turistice, precum și cele administrate de societăți comerciale de turism, restaurante, baruri, unități de fast food, cofetării, patiserii și care sunt atestate conform legii;

d) certificat de clasificare: document eliberat de către instituția publică centrală responsabilă în domeniul turismului, care reprezintă o formă codificată de prezentare sintetică a nivelului de confort, a calității dotărilor și a serviciilor prestate în cadrul structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și/sau alimentație publică. Certificatul de clasificare este însoțit de fișa privind încadrarea nominală a spațiilor de cazare pe categorii sau de fișa privind încadrarea și organizarea spațiilor în structurile de primire turistice cu funcțiuni de alimentație publică, constituind parte integrantă a acestuia.”

“Art.3 - (1) Structurile de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică se clasifică pe stele și respectiv, margarete în cazul pensiunilor turistice și agroturistice, în funcție de caracteristicile constructive, dotările și calitatea serviciilor pe care le oferă, potrivit condițiilor și criteriilor minime obligatorii și suplimentare cuprinse în anexele nr. 1, 1.1, 1.1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.5.1, 1.6, 1.7, 1.8, 2 și 7 care fac parte integrantă din prezentele norme metodologice.

La Anexa 7 sunt prevazute criteriile minime obligatorii privind clasificarea structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare de tip apartament de inchiriat si camere de inchiriat

Din analiza contractelor prezentate in timpul inspectiei fiscale si a celor doua contracte anexate la dosarul cauzei rezulta ca persoanele cazate in imobilele detinute de societate nu au calitatea de turisti, acestia fiind salariati ai beneficiarului sau studenti.

Or, asa cum s-a retinut anterior, clasificarea structurilor de primire turistice se face de catre Autoritatea Nationala a Turismului, ca autoritate abilitata privind autorizarea in domeniul turismului.

Pe de alta parte, se retine ca pentru spatiile inchiriate catre persoane juridice ca spatii comerciale aflate in proprietatea societatii, SC X SA a avut comportament fiscal diferit, respectiv a depus Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art.141 alin.2 lit.e, coroborat cu art.141 alin.3 din Codul fiscal, de unde rezulta o acceptare tacita privind caracterul de inchiriere al serviciului prestat.

Mai mult, in cadrul contractelor comerciale de prestari servicii incheiate cu diversi beneficiari, al caror obiect il constituie ocuparea unui numar de locuri in imobilele proprietate a contestatarei, beneficiarul este obligat sa prezinte prestatorului un tabel nominal cu datele personale ale fiecarei persoane cazate, in mod expres stipulandu-se ca „este interzisa subinchirierea spatiului de cazare”, ceea ce reprezinta o recunoastere a operatiunii de inchiriere.

Concluzionand, fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca structurile de primire turistice cu functiuni de cazare si/sau alimentatie, astfel cum sunt reglementate, trebuie sa detina un certificat de clasificatie care atesta nivelul de confort, calitatea dotarilor si a serviciilor prestate.

Prin adresa nr. x/08.10.2014 Serviciul solutionare contestatii a solicitat punctul de vedere al Directiei Generale de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale din cadrul Ministerului Finantelor Publice, cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA, prevazuta de art.140 alin.2 lit.f) din Codul fiscal, pentru veniturile obtinute din cazarea in camine studentesti si muncitoresti, in baza contractelor incheiate.

Prin adresa nr. 955/19.05.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. 41903/21.05.2015 directia de specialitate a precizat ca, „in ceea ce priveste regimul TVA aplicabil in cazul operatiunilor constand in cazarea in camine studentesti si muncitoresti, pana la data modificarii dispozitiilor pct.23 alin.6 din norme metodologice de aplicare, prevederile din Codul fiscal se aplica si tinand cont de alte prevederi legale din legislatia specifica.”

Astfel, se poate considera ca, **desi legislatia in domeniul TVA nu defineste structura de primire turistica, in vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 9% prevazute la art.140 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru servicii de cazare este necesara clasificarea structurilor de primire turistica, in caz contrar operatiunea calificandu-se drept inchiriere.**”

2. In ceea ce priveste calculul pro-ratei definitive pe anul 2013

Referitor la aplicarea regimului de taxare de catre persoanele cu regim mixt, potrivit art.147 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"**Art.147.** - (1) Persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atâta operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita în continuare persoana impozabila cu regim mixt. Persoana care realizeaza atâta operatiuni pentru care nu are calitatea de persoana impozabila, în conformitate cu prevederile art. 127, cât si operatiuni pentru care are calitatea de persoana impozabila este denumita persoana partial impozabila. (...).

(2) (...). Daca persoana partial impozabila desfasoara activitati în calitate de persoana impozabila, din care rezulta atâta operatiuni cu drept de deducere, cât si operatiuni fara drept de deducere, este considerata persoana impozabila mixta pentru respectivele activitati si aplica prevederile prezentului articol. (...).

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

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

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

b) suma totală, fără taxă, a operațiilor prevăzute la lit. a) și a operațiilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiilor scutite fără drept de deducere sau operațiilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

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

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

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

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

Normele metodologice:

“(2) În sensul art. 147 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal, operațiunile imobiliare reprezintă operațiuni de livrare, închiriere, leasing, arendare, concesiune și alte operațiuni similare efectuate în legătură cu bunurile imobile.

(3) O operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a. realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal;

b. operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile; și

c. suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii, sunt nesemnificative.

Codul fiscal:

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

Normele metodologice:

(5) În cazul în care ulterior depunerii decontului de taxă se constată erori în calculul pro rata definitivă pentru perioade anterioare:

a) dacă pro rata corect determinată este mai mică decât pro rata utilizată, persoana impozabilă are obligația să procedeze la regularizarea diferențelor în cadrul perioadei prevăzute la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal;

b) dacă pro rata corect determinată este mai mare decât pro rata utilizată, persoana impozabilă are dreptul să procedeze la regularizarea diferențelor în cadrul perioadei prevăzute la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Codul fiscal:

(9) Pro-rata aplicabila provizoriu pentru un an este pro-rata definitiva, prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul precedent, sau pro-rata estimata pe baza operatiunilor prevazute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operatiunilor cu drept de deducere în totalul operatiunilor se modifica în anul curent fata de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie sa comunice organului fiscal competent, la începutul fiecarui an fiscal, cel mai târziu pâna la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicata în anul respectiv, precum si modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabila provizoriu este pro-rata estimata pe baza operatiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicata cel mai târziu pâna la data la care persoana impozabila trebuie sa depuna primul sau decont de taxa, prevazut la art. 156².

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determina provizoriu prin înmultirea valorii taxei deductibile prevazute la alin. (5) pentru fiecare perioada fiscala din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevazuta la alin. (9), determinata pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculeaza definitiv prin înmultirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevazuta la alin. (5), cu pro-rata definitiva prevazuta la alin. (8), determinata pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie sa ajusteze taxa dedusa provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinata definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusa într-un an determinata provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia. “

Prevederi asemanatoare au existat pe toata perioada supusa verificarii.

Potrivit dispozitiilor legale sus mentionate, in cazul persoanelor impozabile cu regim mixt, deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor se exercita in functie de destinatia acestora, respectiv:

- pentru achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere taxa se deduce integral;

- pentru achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere taxa nu se deduce taxa;

- pentru achizitiile pentru care nu se cunoaste destinatia ori proportia, taxa se deduce pe baza de pro-rata.

Conform celor mai sus citate, pro-rata definitiva se determina anual, permitand contribuabililor ca, in cursul anului sa isi deduca TVA intr-o proportie mai mica sau mai mare decat cea care urmeaza a se stabili la sfarsitul anului, in luna decembrie, urmand a se efectua ajustarea taxei la sfarsitul anului, obligatie ce deriva din calitatea de persoana impozabila cu regim mixt.

Intrucat, urmare reincadrarii efectuate si stabilirii tratamentului fiscal al operatiunilor a rezultat ca societatea a efectuat atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea pro-ratei definitive pe anul 2013 si provizorie pe anul 2014, conform art.147 alin.6 din Codul fiscal, pe baza datelor din balanta de verificare a societatii, respectiv ca raport intre:

- suma totala, fara taxa a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numarator;

- suma totala, fara taxa, a operatiunilor prevazute la numarator si a operatiunilor constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor .

Astfel, din totalul veniturilor inregistrate in evidenta contabila la data de 31.12.2013 in suma totala de v lei, considerate de societate venituri care permit exercitarea dreptului de deducere, in urma reincadrarii operatiunii de cazare in operatiune de inchiriere fara drept de deducere, conform art.141 alin.2 lit.e din Codul fiscal, pentru care nu a fost depusa notificare privind optiunea de taxare a acestor operatiuni, organele de inspectie fiscala au scazut suma de v lei aferenta acestor venituri.

Prin urmare, rezulta pro-rata definitiva aferenta anului 2013:
$$\frac{(v1-v2)}{(t1+t2+t3)} \times 100$$
 ,

rotunjita pana la cifra unitatilor imediat urmatoare, conform art.147 alin.8 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv 13%.

3. In ceea ce priveste invocarea neluării in considerare a TVA colectata de societate, se retine faptul ca, in conformitate cu art.159 alin.3 din Codul fiscal, in masura in care inspectia fiscala a constatat erori in ceea ce priveste stabilirea corecta a taxei colectate este indreptatita sa solicite plata acestor sume prin actul administrativ fiscal emis, dand in acelasi timp societatii posibilitatea emiterii facturilor de corectie catre beneficiari, cu mentiunea „emise dupa control” si inscrierii intr-o rubrica separata in decontul de taxa.

4. Referitor la aspectele de procedura fiscala invocate de contestatara, se retin urmatoarele:

- cu privire la recalcularea pro-ratei aferente perioadei ianuarie-mai 2013 care a facut deja obiectul unei inspectii fiscale anterioare: in cadrul prezentei verificari a fost recalculata pro-rata definitiva pe anul 2013 si provizorie pe anul 2014, conform dispozitiilor legale invocate anterior;

- cu privire la emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere si rambursarea integrala a TVA in cadrul inspectiei fiscale anterioare: prezenta verificare vizeaza o alta perioada decat precedenta, iar in conformitate cu art. 109 din Codul de procedura fiscala rezultatul inspectiei fiscale a fost consemnat in raportul de inspectie fiscala, in care s-au prezentat constatările inspectiei fiscale din punct de vedere factic si legal si care a stat la baza emiterii deciziei de impunere prin care s-au stabilit diferentele fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii actualei inspectii fiscale.

Se retine si faptul ca, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, potrivit carora inspectia fiscala are obligatia examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, iar contribuabilii sa depuna documente si evidente care sa justifice si sa probeze actele si faptele rezultate din activitatea sa in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.

Fata de aspectele prezentate mai sus, se retine faptul ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL a aplicat in mod eronat cota redusa de TVA de 9% pentru cazarea persoanelor fizice si juridice in camine studentesti si muncitoresti si au procedat la reincadrarea acestor operatiuni ca operatiuni de inchiriere scutite fara drept de deducere.

In ceea ce priveste obligatia de plata stabilita pentru anul 2013 (luna decembrie 2013) se precizeaza faptul ca la pag.14 din raportul de inspectie fiscala se mentioneaza:

- TVA deductibila conform inspectie fiscala - t lei;
- TVA colectata - t lei;
- TVA restituit societatii - t lei.

Astfel, soldul de plata la 31.12.2013 este in suma de t lei (t+t) fata de t lei stabilita de inspectia fiscala, motiv pentru care solicitarea la rambursarea sumei de t lei este total neintemeiata.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SA - in reorganizare judiciara pentru TVA in suma totala de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014.

3.2. Referitor la accesoriile in suma de y2 lei, cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra obligatiilor fiscale accesorii, in conditiile in care nu analizeaza data de la care societatea este in insolventa si nici motivul pentru care nu sunt incidente dispozitiile art. 122¹ din Codul de procedura fiscala

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii TVA suplimentara in suma de y1 lei, TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y1 lei, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de y2 lei, respectiv dobanzi in suma de y2 lei si penalitati de intarziere in suma de y2 lei, calculate astfel:

- dobanzi in suma de y2 lei si penalitati de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA de plata in suma de y1 lei la data de 31.12.2013, calculate pentru perioada 28.01.2014-30.05.2014;
- dobanzi in suma de y2 lei si penalitati de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA de plata in suma de y1 lei la data de 31.01.2014, calculate pentru perioada 26.02.2014-30.05.2014;
- dobanzi in suma de y2 lei si penalitati de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA de plata in suma de y1 lei la data de 28.02.2014, calculate pentru perioada 26.03.2014-30.05.2014.

Prin contestatia formulata, societatea invoca incidenta prevederilor Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei si ale art.122¹ din Codul de procedura fiscala si considera ca nu datoreaza accesoriile calculate de inspectia fiscala fiind ulterioare deschiderii procedurii insolventei.

Prin referatul cauzei, organele de inspectie fiscala invoca dispozitiile art.122¹ din Codul de procedura fiscala, aplicabile in cazul reorganizarii judiciare, considerand ca societatea datoreaza accesoriile aferente obligatiilor fiscale stabilite de inspectia fiscala.

In drept, potrivit prevederilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in perioada verificata:

“Art.119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

“Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“Art. 120¹ - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Se retine ca stabilirea dobanzilor si penalitatilor de intarziere in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Referitor la accesoriile datorate de debitori in cazul deschiderii procedurii insolventei, art. 122¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 122¹ - In cazul contribuabililor cărora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței se datorează dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii care reglementează această procedură.”

Prin urmare, debitorii carora li s-a deschis procedura insolventei datoreaza dobânzi și penalități de întârziere potrivit legii speciale care reglementeaza procedura insolventei.

Raportat la dispozitiile art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, „dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza”, iar potrivit art.111 alin.(1) din acelasi act normativ „creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul fiscal sau de alte legi care le guverneaza (...)”, putem concluziona ca prin decizia de impunere se modifica actul (titlul) initial de stabilire a cuantumului creantei fiscale care s-a nascut si a avut scadenta la o data anterioara efectuării inspectiei fiscale.

Avand in vedere ca, deciziile de impunere prin care se stabilesc impozite, emise in cadrul procedurilor de inspectie fiscala, reprezinta acte prin care se modifica impozite stabilite, in baza legii, de contribuabil si individualizate in declaratiile fiscale prin care acestia sunt obligati sa le depuna la organele fiscale, aceste diferente reprezinta modificari ale creantelor individualizate anterior inspectiei si nascute in conformitate cu regulile mai sus mentionate.

In speta, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar, urmare recalculării pro-ratei definitive pe anul 2013 si provizorie pe anul 2014, in conformitate cu art.120 si cu art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, pentru perioada 28.01.2014-30.05.2014, fara a tine seama de dispozitiile art. 122¹ din Codul de procedura fiscala, aspect invocat de contestatara, in conditiile in care societatea a solicitat TVA aferenta deconturilor de TVA cu optiune de rambursare cu control anticipat si ulterior.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, 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. 11.6. si 11.7 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează că:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. 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. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

In consecinta, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014 pentru suma de y2 lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, urmand ca organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor legale invocate in continutul deciziei, sa procedeze la o noua verificare accesoriilor pentru aceeasi perioada tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

3.3. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, contestata, nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora si nici nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014, organele de inspectie fiscala au dispus societatii masura recalcularii TVA de dedus incepand cu luna martie 2014 prin aplicarea prorata de 13%, definitiva pentru anul 2013, provizorie in anul 2014.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209 (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede: "1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina SC X SA nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale

emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabileste:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, in calitate de organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art. 140, art.141 si art.147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.2, art.27 si art.28 din OG nr.58/1998 privind organizarea si desfasurare activitatii de turism in Romania, cu modificarile si completarile ulterioare, art.2, art.3 din Normele metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu functiuni de cazare și alimentație publică, a licențelor și brevetelor de turism, aprobate prin ordinul 65/2013, art.23, art.111, art. 119, art. 120, art. 120¹, 122¹, art.205, art. 209 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", pct. 5.3, pct. 11.6-11.7 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

DECIDE

1. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SA pentru TVA in suma de y1 lei stabilita suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS3FP.

2. Desfiinteaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 x/17.06.2014 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS3FP pentru accesorii aferente TVA in suma de y2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza in ceea ce priveste accesoriile datorate/ nedatorate de contestatara pe perioada in care se afla in procedura de reorganizare judiciara.

3. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei sector 3 a Finantelor Publice, capatul de cerere al contestatiei formulata de SC X SA, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/10.06.2014.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

