

**DECIZIE nr. 4263/11.10.2018**

privind contestația formulată de societatea AX, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../24.07.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa ARG\_AIF nr...../16.07.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara nr. TMR\_DGR ...../24.07.2018, asupra contestației formulate de

X ,

CIF: .....

cu sediul în Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG\_REG ...../09.07.2018 si la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF...../11.07.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ...../24.07.2018.

Petenta X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ...../21.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecția fiscală.

Suma totală contestată este în cuantum de xxxxxxxx lei, rezultat în opinia petentei „ (TVA stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr. F-AR ....din 21.05.2018 în sumă de xxxxxx lei – TVA care trebuia stabilit suplimentar având în vedere pro-rata xxxxxx lei ) și aprobarea rambursării către subscrisa a sumei de xxx lei ” și reprezintă TVA suplimentar stabilită prin decizia de impunere nr. F-AR xxx/21.05.2018.

Contestația a fost semnată de d-na BA, în calitate de reprezentant legal, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR xxx/21.05.2018, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta X contestă Decizia de impunere nr. F-AR .../21.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emise de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, solicitând anularea în parte a actului administrativ fiscal contestat pentru suma de xxxxxx lei.

Petenta prezintă constatările organelor de inspecție fiscală, arătând următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../21.05.2018 și decizia de impunere nr. F-AR .... din 21.05.2018 organele de inspecție fiscală au considerat ca asociația nu avea drept de deducere pentru TVA - ul aferent achizițiilor efectuate de asociație, cu excepția TVA - ului aferent achizițiilor care au fost refacturate de asociație către Consiliul Județean Arad prin Centrul Cultural Județean Arad. Ca urmare s-a stabilit un TVA suplimentar în suma totală de xxxxxx lei. Deoarece verificarea a fost efectuată urmare solicitării asociației de a i se rambursa TVA în suma de xxxxxxxx lei, urmare stabilirii sumei suplimentare, asociației i s-a respins de la rambursare tot TVA- ul solicitat, în suma de xxxxxxxx lei și s-a stabilit un TVA datorat suplimentar de plată în suma de xxxxxxxxx lei. Pentru a stabili acest TVA suplimentar organele de inspecție au invocat prevederile art. 292, alin.1, lit. l) și 300 alin.4 din Legea 227/2015 privind codul fiscal cu modificările ulterioare aplicabile

Cu toate ca organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibil și TVA - ul dedus de societate în perioada 01.01.2013 - 31.12.2015, petenta arată ca, acestea nu au invocat niciun temei de drept în susținerea constatărilor acestora.

În acest sens, invocând prevederile art. 46, alin.2, lit. f), din Legea 207/2015 privind codul de procedura fiscală, cu modificările ulterioare, petenta arată ca, actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă temeiul de drept, iar conform prevederilor art. 49, alin.3 din același act normativ pentru aceasta deficiența acestui act administrativ fiscal este anulabil.

Conform obiectului său de activitate care constă în organizarea de competiții sportive automobilistice (raliuri), petenta arată ca, în perioada 01.01.2013 – 31.03.201 a realizat atât operațiuni scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141, alin.1, lit. l) din Legea 571/2003 privind codul fiscal valabil până la data de 31.12.2015 și art. 292, alin.1 lit.l) din Legea 227/2015 privind codul fiscal valabil din 01.01.2016, cit și operațiuni impozabile taxabile.

Operațiunile scutite fără drept de deducere constau în perceperea de taxe de înscriere la întrecerile sportive (raliuri) organizate de asociație, iar operațiunile taxabile constau în încasări din publicitate.

Astfel, arata ca, în condițiile în care a realizat atât operațiuni scutite fără drept de deducere cit și operațiuni taxabile, rezulta ca este o persoana impozabila cu regim mixt. Ca urmare pentru deducerea TVA aferenta achizițiilor efectuate îi sunt aplicabile prevederile art. 147 din Legea 571/2003 privind codul fiscal și respectiv art. 300 din Legea 227/2015.

Citează prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 aplicabil în perioada 01.01.2013 - 31.12.2015, respectiv art.300 din Legea nr.227/2015 aplicabil începând cu 01.01.2016, susținând ca, organele de inspecție fiscală trebuiau să aplice prevederile art. 147 alin. 3 și 5 din Legea 571/2003 și art. 300, alin.3 și 5 din Legea 227/2015. Astfel pentru achizițiile de bunuri și servicii care au fost refacturate cu TVA către Consiliul Județean Arad se aplica prevederile art. 147, alin.3 din Legea 571/2003 și respectiv art. 300, alin.3 din Legea 227/2015, în sensul ca TVA-ul aferent acestor achiziții este integral deductibil, iar pentru restul achizițiilor deducerea TVA trebuia să se realizeze pe baza de pro-rata, deoarece asociația a realizat atât operațiuni taxabile reprezentând publicitate (reclama) efectuată cu ocazia desfășurării curselor auto organizate, pentru care a colectat TVA, cit și operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere constând în încasări de taxe de înscriere la competițiile auto organizate de asociație. În acest sens susține ca, publicitatea (reclama) s-a realizat exclusiv cu ocazia curselor auto organizate și ca fără a organiza întreceri sportive auto asociația nu ar fi putut realiza încasări din publicitate (reclama) pentru care a colectat TVA. Ca urmare încasările din publicitate sunt indisolubil legate de întrecerile auto organizate de asociație. De asemenea aceste încasări din publicitate sunt utilizate, alături de încasările din taxe de participare la curse, pentru organizarea întrecerilor sportive.

Prin urmare, deoarece toate achizițiile de bunuri și servicii sunt efectuate pentru realizarea scopului asociației, respectiv organizarea de curse auto și având în vedere faptul ca nu se poate determina proporția în care aceste achiziții au fost folosite pentru încasările din publicitate pentru care s-a colectat TVA și pentru încasări din taxe de participare la curse auto care sunt operațiuni scutite fără drept de deducere, deducerea TVA aferente acestor achiziții trebuia să se realizeze pe baza de pro-rata conform prevederilor art. 147, alin.5 din Legea 571/2003 și art.300, alin.5, din Legea 227/2015.

Fata de cele mai sus prezentare, petenta arata ca, organele de inspecție fiscală nu au aplicat, cu ocazia inspecției fiscale, prevederile legale invocate în cuprinsul contestației (art. 147, alin.5 din Legea 571/2003 și 300, alin.5, din Legea 227/2015) ci au considerat nedeductibil întreg TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii care nu a fost refacturat către Consiliul Județean Arad, neținând cont ca asociația realizează și alte

operațiuni taxabile afara de refacturarea cheltuielilor către Consiliul Județean Arad prin Centrul Cultural Județean Arad.

Ca urmare, petenta a recalculat TVA- ul deductibil aferent achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost refacturate către Consiliul Județean Arad, pe baza de pro-rata stabilind un TVA pentru care petenta avea dreptul de deducere în perioada 01.01.2013-31.03.2018 în sumă de 218.023 lei, calculul TVA pe baza de pro-rata modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr.1 la contestație.

Pe cale de consecință, în opinia petentei, TVA - ul suplimentar care trebuia determinat de către organele de inspecție fiscală, conform prevederilor legale, era în suma de xxxxxxxx lei aferent perioadei 01.01.2013 - 31.03.2018. Astfel organele de inspecție trebuiau să respingă aceasta sumă de la rambursare și să aprobe rambursarea sumei de xxxxxxxx lei. Suma care trebuia aprobată la rambursare a fost stabilită astfel:

- TVA solicitat la rambursare prin decont xxxxxxxx lei
- TVA care trebuia stabilit suplimentar xxxxxxxx lei
- TVA rămas de rambursat xxxxxxxx lei

Având în vedere argumentele prezentate considerăm ca organele de inspecție fiscală trebuiau să determine TVA - ul de dedus aferent achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost refacturate către Consiliul Județean Arad pe baza de pro-rata solicitând pe cale de consecință anularea în parte a deciziei de impunere contestată.

**II. Verificarea petentei s-a efectuat urmare solicitării rambursării soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2018 deus și înregistrat la AJFP Arad sub nr. ....../21.04.2018 prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă de xxxxxx lei aferent perioadei 01.01.2013 -31.03.2018.**

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, petenta a realizat venituri la intern reprezentând cheltuieli refacturate către Consiliul Județean Arad prin centrul Cultural Județean Arad și prestări servicii publicitate pentru care a colectat o TVA în cotă de 24% în sumă de xxxxxx lei conform prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018, petenta a realizat venituri la intern reprezentând cheltuieli refacturate către Consiliul Județean Arad prin centrul Cultural Județean Arad și prestări servicii

publicitate pentru care a colectat o TVA în cotă de 9%,19%, în sumă de xxxxx lei conform prevederilor art.291 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015.

- în perioada 01.01.2013 – 31.03.2018, societatea petentă a înregistrat venituri din prestări servicii scutite reprezentând taxă înscriere raliu pentru care a aplicat scutirea de TVA conform prevederilor art.141 alin.1 lit. I din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv conform prevederilor art.292 alin.1 lit.I din Legea nr.227/2015 aplicabil în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018.

Totodată s-a constatat că, petenta a achiziționat bunuri și servicii destinate în parte realizării de operațiuni taxabile, de la furnizori interni, plătitori și neplătitori de TVA, ceea ce îi dau dreptul parțial la deducerea TVA, conform prevederilor art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 coroborat cu pct.45 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv prevederile art.297 alin.4 lit. a din Legea nr.227/2015 coroborat cu pct.67 din HG nr.1/2016 pentru perioada 01.01.2016 – 31.03.2015.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2013 – 31.03.2018, petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma totală de xxxxxx lei aferenta achizițiilor de bunuri și servicii de la diverși furnizori, în condițiile în care acestea au fost destinate realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere, ceea ce nu îi da dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu art.292 alin.1 lit. I și art. 300 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal.

Prin urmare, organele de control au respins petentei dreptul de deducere a TVA în sumă totală de xxxxxxx lei (xxxxxxx lei – xxxxxxx lei TVA refacturate cheltuieli cu raliu pentru care s-a acordat dreptul de deducere) aferenta achizițiilor efectuate în perioada 01.01.2013 – 31.03.2018, considerând că petenta a încălcat prevederile art.292 alin.1 lit.I și art 300 alin.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, astfel că, au dispus respingerea de la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în suma de xxxxxx lei și au stabilit suplimentar un TVA în suma de xxxxxxx lei prin Decizia de impunere nr. F-AR ...../21.05.2018.

**III. X** cu sediul în Arad are cod unic de înregistrare ..... și are ca obiect principal de activitate „ *Activități ale altor organizații* ” – cod CAEN 9499

**IV. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile petentei, constatările organelor de control, în raport cu perioada supusă verificării, se reține următoarele:**

În fapt, X a fost supusa inspecției fiscale parțiale, **pentru perioada 01.01.2013 – 31.03.2018**, constatările fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../21.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ...../21.05.2018.

Prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, contestată, s-a constatat faptul că petenta:

- în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 a realizat venituri la intern reprezentând cheltuieli refacturate către Consiliul Județean Arad prin centrul Cultural Județean Arad și prestări servicii publicitate pentru care a colectat o TVA în cotă de 24% în sumă de xxxx lei conform prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018 a realizat venituri la intern reprezentând refacturare cheltuieli către Consiliul Județean Arad prin centrul Cultural Județean Arad și prestări servicii publicitate pentru care a colectat o TVA în cotă de 9%,19%, în sumă de xxxxx lei conform prevederilor art.291 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015.

- în perioada 01.01.2013 – 31.03.2018 a realizat venituri din prestări servicii scutite reprezentând taxă înscriere raliu pentru care a aplicat scutirea de TVA conform prevederilor art.141 alin.1 lit. I din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv conform prevederilor art.292 alin.1 lit. I din Legea nr.227/2015 aplicabil în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018.

Organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu are drept de deducere pentru TVA - ul aferent achizițiilor efectuate, cu excepția TVA - ului aferent achizițiilor care au fost refacturate de asociație către Consiliul Județean Arad prin Centrul Cultural Județean Arad. Ca urmare au stabilit un TVA suplimentar în suma totală de xxxxxx lei, iar în condițiile în care verificarea a fost efectuată urmare solicitării petentei de a i se rambursa TVA în suma de xxxxx lei, urmare stabilirii sumei suplimentare, asociației i s-a respins de la rambursare tot TVA-ul solicitat, în suma de xxxxxx lei și s-a stabilit un TVA datorat suplimentar de plată în suma de xxxx lei.

Pentru a stabili acest TVA suplimentar organele de inspecție au invocat prevederile art.268 alin.1 lit. 1 lit.a și alin.9 lit.c, art.292 alin.1 lit.I și art 300 alin. 3 și 4 din Legea 227/2015 privind codul fiscal.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se constată că, organele de inspecție fiscală au respins petentei în totalitate dreptul de deducere al TVA în suma totală de xxxxxx lei aferent achizițiilor de bunuri efectuate în perioada **01.01.2013 – 31.03.2018** și destinate realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere invocând ca temeiuri legale doar prevederi din Noul Cod Fiscal aplicabil începând cu data 01.01.2016 respectiv art.268 alin.1 lit. 1 lit.a și alin.9 lit.c, art.292 alin.1 lit.I și art 300

alin. 3 și 4 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu toate ca TVA – ul pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a fost aferent și perioadei 01.01.2013 - 31.12.2015.

În drept, potrivit prevederilor art.113 și 131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura fiscală

**“ ART. 113 Obiectul inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”**

**ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale**

**(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.**

**(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la [art. 130](#) alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.**

**(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.**

**(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

**a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;**  
**b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;”**

Revenind la Codul de procedura fiscală potrivit art.93 alin.2 și art.97

**“ ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale**

**(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.**

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);

**b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.**”

“ART. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

**Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la [art. 46](#), și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”**

Referitor la elementele obligatorii de înscris în formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" anexa 2 din O.M.F.P. nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" cu privire la conținutul punctului

2.2.2 "Motivul de fapt":

“ se înscrie modul în care contribuabilul a respectat prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situațiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecințelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificată.”

2.2.3. "Temeiul de drept", precizează:

**" se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat."**

Potrivit prevederilor legale invocate anterior, se reține că în decizia de impunere contestată, pentru datoria fiscală suplimentară reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.03.2018, trebuie înscris *detaliat* modul în care contribuabilul a efectuat și a tratat din punct de vedere fiscal operațiunile economice, precum și prezentarea consecințelor fiscale, iar motivul de fapt trebuia înscris atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesorii, precum și actul normativ, articolul, celelalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege, atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

În decizia de impunere nr. F-AR ...../21.05.2018, la pct. 2.2.3. " *Temeiul de drept* ", organele de inspecție fiscală nu au efectuat încadrarea faptei constatate având în vedere dispozițiile legale care au stat la baza constituirii diferenței suplimentare de TVA aferentă întregii perioade, respectiv 01.01.2013 – 31.12.2015, deși aceasta a fost cuprinsă ca și

quantum la punctul 2.2.1 *“Soluționarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare ” -*

Așa cum rezulta din actul normativ mai sus citat, respectiv OMEF nr.3709/2015, in ceea ce privește temeiul de drept acestea trebuie completate detaliat si in clar.

Suținerea organelor de inspecție fiscală inserata în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației ce însoțește dosarul contestației, precum că la capitolul *„constatări”* din Raportul de inspecție fiscală s-a precizat faptul că *„ Verificarea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobată prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, a Ordinului 3699/2015 privind procedura de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată ”* si totodată ca, în Raportul de inspecție fiscală este cuprins faptul că *„ societatea înregistrează venituri din prestări servicii scutite reprezentând taxa înscriere raliu pentru care a aplicat scutirea de TVA conform prevederilor art.141, alin. (1), lit. I si din Legea 571/2003 cu completările si modificările ulterioare, coroborat cu art. 126, alin. (9) lit. c din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct.29.1 din HG.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu completările și modificările ulterioare.”* nu poate fi reținută, nefiind relevantă în cauză, în condițiile în care articolele de lege în baza cărora s-a respins petentei dreptul de deducere a TVA aferent perioadei 01.01.2013 – 31.12.2015 nu se regăsesc precizate ca atare nici în raportul de inspecție fiscală și nici în decizia de impunere contestată, ci doar articolele de lege aplicabile în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018, contrar normelor legale mai sus citate care stipulează expres că temeiul de drept se înscrie detaliat și clar, cu precizarea articolelor de act normativ legal și a consecințelor fiscale ce au condus la diferențele suplimentare, pentru fiecare perioada impozabila.

Fata de cele mai sus prezentate sunt aplicabile si prevederile art. 46 și art.49 din același act normativ:

*„ ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*(...)*

***e) motivele de fapt;***

***f) temeiul de drept;”***

*ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal*

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 46](#) alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

(2) *Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

**(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile [art. 50](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.**

Față de starea de fapt consemnata in raportul de inspecție fiscală raportata la temeiurile legale incidente in cauza si cele invocate de petenta in contestația formulata, organul de soluționare a contestației constata ca:

X a realizat, în perioada verificată, respectiv 01.01.2013 - 31.02.2018, atât venituri din activități fără scop patrimonial, cat si venituri din activități economice constând refacturări de cheltuieli către Consiliul Județean Arad prin centrul Cultural Județean Arad și prestări servicii publicitate.

**In drept** sunt aplicabile dispozițiile art. 141 litera I) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata cu modificările si completările ulterioare conform căroră:

**“ART. 141** Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(1) **Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:**

*l) prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate de organizații fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educația fizică;”*

In speța sunt aplicabile si prevederile art.145 din același act normativ prin care se precizează următoarele:

**“ART. 145**

**Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv..”

Totodată în ceea ce privește evidența contabilă pentru operațiunile desfășurate este obligatorie organizarea distinctă a acestora în funcție de activitățile desfășurate potrivit prevederilor punctului 6.10.1. Venituri art. 187 (7) și (8) din ORDIN Nr. 1969 /2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial prin care se precizează :

“ (7) Contabilitatea veniturilor persoanei juridice fără scop patrimonial se ține distinct pe feluri de activități, respectiv **activități fără scop patrimonial**, activități cu destinație specială potrivit legii și **activități economice**, iar în cadrul acestora pe feluri de venituri, după natura lor.

(8) Veniturile din activitățile fără scop patrimonial cuprind:

- venituri din cotizațiile și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;

- venituri din taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;

- venituri din donații și sume sau bunuri primite prin sponsorizare;”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că sunt scutite de TVA veniturile obținute din vânzarea билетelor la întrecerile sportive (raliuri) deoarece reprezintă prestări de servicii strâns legate de practicarea sportului și-au a educației fizice. Astfel, petenta pentru veniturile obținute din activitatea fără scop patrimonial nu este persoana impozabilă fiind scutită de TVA.

**Prin urmare asociația sportivă desfășurând pe lângă operațiunile taxabile cu drept de deducere TVA și operațiuni scutite**

**fără drept de deducere a TVA îi sunt aplicabile prevederile art. 147 din Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 respectiv art.300 din Legea nr.227/2015 aplicabil în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018 care precizează următoarele:**

**- art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare**

**„ (1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, este denumită în continuare plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă. ”**

**(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de orice plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol respectiv “Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”**

**(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.**

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

**(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 bază 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 preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor 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 operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor 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 oricăror 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 operațiunilor prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(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. 156](#)<sup>2</sup>, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent.

Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la

care persoana impozabilă trebuie să depună primul său decont de taxă, prevăzut la [art. 156<sup>2</sup>](#).

(...)

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.”

- art.300 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal aplicabil începând cu data de 01.01.2016

„ Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile [art. 269](#), cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

**(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt sau de către o persoană parțial impozabilă se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. Persoana parțial impozabilă poate aplica pro rata în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

(3) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se deduce integral.

(4) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu se deduce.

**(5) Taxa aferentă achizițiilor 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 deduce pe bază de pro rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu prevederile [art. 305](#) .**

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

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

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor 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 de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei (...)"

Fata de prevederile sus citate se retine ca legiuitorul a prevăzut ca, dacă o persoană parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol respectiv "Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a constatat ca X reprezintă o persoană parțial impozabilă realizând și venituri pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, determinarea TVA deductibilă fiind posibilă în limita pro-rata.

Totodată a rezultat ca petenta și-a exercitat în totalitate dreptul de deducere a TVA aferent intrărilor de bunuri și servicii deși a realizat și venituri scutite de TVA fără să aplice pro-rata.

Cu toate acestea se constata că, organele de inspecție fiscale au respins petentei în totalitate dreptul de deducere pentru TVA în suma de xxxxxx lei fără a proceda la determinarea TVA deductibilă aferentă achizițiilor ce servesc ambelor activități, pe baza de pro-rata, conform art.147 alin.5 și alin.6 din Legea nr.571/2003, aplicabil în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015 și conform art.300 alin.5 și alin.6 din Legea nr. 227/2015, având în vedere raportul dintre: suma totală, fără TVA, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător și suma totală, fără taxă, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit

exercitarea dreptului de deducere si operațiunilor constând in livrări de bunuri si prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor.

Astfel, se constată că, organele de inspectie fiscala au procedat la respingerea in totalitate a dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost refacturate catre Consiliul Județean Arad fara a face aplicațiunea in cauza a prevederilor legale conținute de art. 147 alin.5 din Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, aplicabil in perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv art.300 alin.5 din Legea nr.227/2015 aplicabil în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018, în situația în care așa cum au consemnat organele de inspecție fiscală in raportul de inspecție fiscala care a stat la baza emiterii deciziei contestate, X reprezintă o persoana impozabila cu regim mixt deoarece a realizat atât venituri pentru care are calitatea de persoana impozabila ( încasări din publicitate și refacturări de cheltuieli către Consiliul Județean Arad), cat si venituri pentru care nu are calitatea de persoana impozabila (taxă înscriere la întrecerile sportive (raliuri), iar legiuitorul a prevăzut in mod expres ca persoanele impozabile care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere, cat si operațiuni fără drept de deducere au dreptul la determinarea TVA deductibila in limita pro-ratei în conformitate cu prevederile art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 si respectiv art. 300 alin.5 din Legea nr.227/2015, rezumandu-se doar la invocarea nerespectarii de catre petenta a prevederilor legale inscise la art.268 alin.1 lit. 1 lit.a si alin.9 lit.c, art.292 alin.1 lit.l si art 300 alin. 3 si 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aspecte care nu pot conduce la adoptarea unei solutii corecte din punct de vedere legal.

În scopul soluționării contestației în raport de susținerile petentei si de documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscala depuse de aceasta în motivarea contestației, în considerarea art. 279 alin. 4 din Codul de procedura fiscala coroborat cu pct.3.4 din OPANAF 3741/2015, DGRFP Timișoara a oferit organelor de inspectie fiscala, urmare solicitării nr...../24.08.2018, posibilitatea legala a prezentării de către aceștia a considerentelor factice si legale, bazate pe probe, care au determinat concluzia că petenta a dedus eronat întregul TVA cu consecința stabilirii TVA suplimentar de plată. Organele de inspectie fiscala, ignorând prevederile legale ale pct. 3.4 din OPANAF NR.3741/2015 au transmis adresa nr...../ad/07.09.2018 înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .... /14.09.2018, fără a răspunde motivat la argumentele petentei și de a se pronunța vis-a-vis de documentele depuse de petentă împreună cu contestația. Susținerea inserata de către organele de inspectie fiscala în cuprinsul completărilor aduse la referatul cu propuneri de soluționare a contestației din 07.09.2018 in legătură cu faptul că petenta

nu are dreptul de deducere a TVA pe baza de pro-rata in considerarea pct. 47 alin.1 din HG nr. 44/2004 respectiv pct.70 alin.1 din HG nr.1/2016 nu poate fi primita, în condițiile în care aceste prevederi legale sunt aplicabile numai in situația în care la momentul achiziției, petenta ar fi putut cunoaște destinația acestora, 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 ar fi putut determina proporția în care vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, aspecte pe care petenta afirma ca nu le-a putut determina la momentul achiziției.

Pe cale de consecință, față de cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației constata ca, determinarea de către organele de inspecție fiscală a bazei impozabile suplimentare care a generat obligațiile fiscale suplimentare de natura TVA prin actul de impunere contestat, nu este fundamentată sub aspect factic și legal, în condițiile în care, pe de-o parte, actul administrativ contestat, respectiv Decizia de impunere F-AR nr. ..../21.05.2018, nu conține dispozițiile legale încălcate cu indicarea articolului, paragrafului, punctului, literei sau aliniatului aplicabil în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, organele de inspecție fiscală invocând ca temeiuri legale doar prevederi din Noul Cod Fiscal aplicabil începând cu data 01.01.2016, respectiv art.268 alin.1 lit. 1 lit.a și alin.9 lit.c, art.292 alin.1 lit.l și art 300 alin. 3 și 4 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu toate ca TVA – ul pentru care s-a respins petentei dreptul de deducere a fost aferent și perioadei 01.01.2013 - 31.12.2015, iar pe de alta parte organele de inspecție fiscală au procedat la respingerea în totalitate a dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost refacturate către Consiliul Județean Arad, fara a verifica incidența în cauza a prevederilor legale prevazute de art. 147 alin. 2 și următoarele din Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv art.300 alin.2 și următoarele din Legea nr.227/2015 aplicabile în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018, în sensul determinării TVA deductibil pe baza de pro-rata, desi așa cum s-a consemnat și în raportul de inspecție fiscală, X reprezintă o persoana impozabila cu regim mixt.

Or, în considerarea prevederilor legale invocate în cele ce preced, se reține că, petenta, în calitate de persoana impozabila cu regim mixt avea posibilitatea legală a deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate pe bază de pro-rata cu respectarea prevederilor art. 147 alin.5 și următoarele din Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2013 – 31.12.2015, respectiv art.300 alin.5 și următoarele din Legea nr.227/2015 aplicabile în perioada 01.01.2016 – 31.03.2018.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se prevede:

*“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

De asemenea, la art. 113 din același act normativ se stipulează:

*(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

*d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*e) solicitarea de informații de la terți;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se afla bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspekției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

*h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspekției fiscale, precum și discutarea acestora;*

*i) stabilirea corectă bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de*

către contribuabil/plătitor si/sau stabilita, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale si contabile constatate si dispunerea de măsuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale si contabile;

k) dispunerea măsurilor asiguratorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

La art.72 si art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, se prevede:

-art.72

*Documentele justificative si evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

- art. 73

*“(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declarațiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.”*

Prin urmare, organele de inspecție fiscala sunt îndreptățite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obțină si sa utilizeze toate informațiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a pro-ratei aferenta anilor 2013 - 2018 în raport de prevederile legale invocate in prezenta decizie, aplicabile pe perioada verificata, precum si pe baza documentelor înregistrate in evidenta contabila a Asociației pe perioada verificata; de asemenea organele de inspecție fiscala sunt in măsura sa stabilească taxa pe valoarea adăugată deductibila sau nedeductibila in raport de pro-rata determinata pe perioada verificata precum si sa stabilească TVA suplimentara sau de rambursat.

În considerarea prevederilor art.276 alin.1 din Codul de procedură fiscala: “ *Art.276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. ”* si având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din

documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, pentru TVA stabilita suplimentar în suma de xxxxx lei pe perioada 01.01.2013 - 31.03.2018, se va desființa Decizia de impunere nr. F-AR .... / 21.05.2018 emisă de AJFP Arad – Inspekția fiscală în considerarea prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

*(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. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

În urma reanalizării stării de fapt fiscale dispusă prin prezenta decizie, organele de control vor proceda la încheierea unui nou act administrativ fiscal, cu prezentarea într-un mod clar și precis atât a motivelor de fapt, cât și a temeiurilor de drept care fundamentează starea de fapt fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate 01.01.2013 – 31.03.2018 ținând cont de considerentele prezentate în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației, cât și de susținerile petentei din contestația formulată cu privire la aplicabilitatea în cauza a prevederilor art. 147 alin. 3 și 5 din Legea 571/2003 și art. 300, alin.3 și 5 din Legea 227/2015, respectiv al calculării TVA deductibilă în limita pro-ratei în conformitate cu prevederile art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 și respectiv art. 300 alin.5 din Legea nr.227/2015 în situația în care X reprezintă o persoană impozabilă cu regim mixt care a realizat atât venituri pentru care are calitatea de persoană impozabilă ( încasări din publicitate și refacturări de cheltuieli către Consiliul Județean Arad), cât și venituri pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă ( încasări din taxe înscriere la întrecerile sportive (raliuri)) și nu s-a putut determina proporția în care achizițiile de bunuri și servicii vor fi folosite pentru operațiuni taxabile și respectiv operațiuni scutite fără drept de deducere.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. art.279 alin. 1 și alin. 3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## D E C I D E

- *desființarea* Deciziei de impunere nr. F-AR xxx/21.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecția fiscală în ceea ce privește suma de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- X

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Arad – Inspecție Fiscală, cu respectarea pct.

7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,