



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 3793/23.09.2016

privind soluționarea contestației formulate de

Asociația umanitară „Z” AFJ,
județul Bacău

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău -
 Inspecție Fiscală sub nr. BCG-AIF/a.f.j.i.f/..... la
 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași
 sub nr. ISR_REG/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău –Inspecție Fiscală, prin adresa nr. din 29.03.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. cu privire la contestația formulată de **Asociația umanitară „Z” AFJ**, cu sediul în municipiul Bacău,, județul Bacău, înregistrată în Registrul Asociațiilor și Fundațiilor sub nr., cod unic de înregistrare, împotriva Deciziei de impunere nr. din 08.03.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală S **lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de domnul Adrian-Constantin Frunză în calitate de administrator împuternicit și poartă ștampila **Asociației umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** în original.

Cu adresa nr. ISR_DGR/, returnată cu mențiunea poștei „ *Avizat lipsă domiciliu*”, organul de soluționare competent a solicitat domnului Adrian-Constantin Frunză, să prezinte împuternicirea/mandatul – procura, în original, în copie legalizată sau duplicat.

În data de 02.08.2016, conform ștampilei oficiului poștal aplicată pe plicul de expediție, a fost transmisă Procura în original, autenticată sub nr., fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/.....

Mai menționează că obligativitatea probării celor susținute este instituită de art. 73 alin. (2) din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și că niciuna dintre ipotezele textului nu sunt îndeplinite pentru că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 55 alin. (2) lit a) din același act normativ.

III. Precizează că lipsa analizei complete și lipsa probelor au generat și o nemotivare a actelor contestate, simpla afirmare a unor concluzii ale organelor de inspecție fiscală, dar care nu-și găsesc corespondent în situația concretă a asociației și în probe pertinente, neputând echivala cu o motivare în sensul legii.

Invocând art.73, art. 95, art. 131 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai precizează că niciunul din actele contestate, nu respectă rigorile în privința motivării.

Menționează că simpla enumerare a unor texte de lege, pe care organele de inspecție fiscală au înțeles să-și întemeieze constatările, nu echivalează cu o motivare, în condițiile în care ar trebui să existe o concretizare a incidenței acestor prevederi asupra situației de fapt.

IV. Precizează că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru întreaga sumă de S lei, TVA colectată stabilită fiind de 0 lei, datorită abordării eronate a activității desfășurate de asociație, astfel, suma de S lei solicitată la rambursare a fost considerată fără drept de rambursare.

Mai precizează că taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei este aferentă achizițiilor de produse alimentare, materiale consumabile, materiale igienico-sanitare, servicii, pentru care asociația a fost autorizată, conform legii și pentru care deține documente justificative care îndeplinesc condițiile legale stipulate la art.155, alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei este aferentă bazei de impozitare în sumă de S lei, conform prevederilor legale stipulate la art.137, alin.(1), lit. a) din același act normativ.

Menționează că activitatea asociației reprezintă o activitate economică, și din punct de vedere al TVA, organizația nonprofit care desfășoară activități economice este considerată persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare desfășurând efectiv prestări de servicii în sfera TVA, efectuate cu plată, deci operațiuni impozabile conform prevederilor art.126 din actul normativ mai sus menționat.

Mai menționează că asociației i s-a atribuit de către organul fiscal competent codul de înregistrare în scopuri de TVA, la cerere, fiind înscrisă și în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare.

Susține că în perioada 01.12.2013 (data înregistrării ca plătitor de TVA) – 31.12.2015 (data solicitării rambursării TVA) organul fiscal competent nu a anulat înregistrarea în scopuri de TVA printr-o decizie comunicată **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, în sensul că nu ar fi avut dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 153 alin.(9) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 66 alin.(15) din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai susține că organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 141 alin.(1) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dar care se referă la scutirea de TVA și nu la dreptul de deducere a taxei valoarea adăugată.

De asemenea, contestatara invocă prevederile art. 153 alin. (9³) și alin.(9⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Precizează că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, instituit prin legislația Curții Europene de Justiție.

Mai precizează că Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că dreptul de deducere a TVA prevăzut de art. 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA și nu poate fi limitat.

Menționează că acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, invocând în acest sens Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98, C-147/98, Rec., p. I 1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04 Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, punctul 37).

Mai menționează că, mai mult regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară și că sistemul comun al TVA garantează neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA . În acest sens invocă Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea din 21

februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, punctul 39.

Mai menționează că problema dacă TVA datorată pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătită către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte. Astfel, TVA se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, punctul 49, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, punctul 40).

Invocând art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care precizează : „(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale [...]” menționează că același text impune ca această soluție să fie întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Mai menționează că aceste împrejurări nu se pot identifica decât acționând cu bună credință și respectând procedura impusă organelor de inspecție fiscală de art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile imperative ale art. 7 din același act normativ.

În concluzie, Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău contestă Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 08.03.2016, solicitând anularea acestora.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspecție Fiscală – au efectuat inspecția fiscală parțială la Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău, în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de 45.359 lei, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. 85599101 din 25.01.2016, pentru perioada 01.12.2013 – 31.12.2015, stabilind o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a fost înregistrată ca plătitoare de TVA începând cu data de 01.12.2013, la cerere, iar în perioada supusă verificării a depus în termenul legal deconturi privind taxa pe valoarea adăugată.

Mai precizează că în perioada supusă verificării **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a desfășurat exclusiv activitate de furnizor de servicii sociale pentru persoanele vârstnice cazate în cadrul celor 4 cămine (puncte de lucru).

Menționează că **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** este persoană juridică de drept privat, nonprofit, autonomă, apolitică și neguvernamentală, înscrisă în Registrul Asociațiilor și fundațiilor sub nr. 46/A/2012, conform Încheierii nr. 113/PJ/07.08.2012 emisă de Judecătoria Bacău-Secția Civilă.

Mai menționează că **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a obținut acreditare din partea Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale ca furnizor de servicii sociale, după cum urmează:

-Decizia nr. emisă de Comisia de Acreditare a Furnizorilor de Servicii Sociale Bacău, din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale – Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială Bacău.

Prin adresa nr., Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice – Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială Bacău, confirmă faptul că Decizia nr. 16/20.06.2013 emisă de Comisia de Acreditare a Furnizorilor de Servicii Sociale Bacău este valabilă până la tipărirea certificatelor de acreditare.

-Certificatul de acreditare seria AF nr. emis de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în temeiul Legii nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale, cu modificările ulterioare, prin care s-a acordat acreditarea ca furnizor de servicii sociale pe perioadă nedeterminată.

Precizează că, conform art. 2 alin.(2) din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, sistemul de servicii sociale este parte componentă a sistemului național de asistență socială

De asemenea, conform art. 1 alin.(3) din Legea nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale, cu modificările și completările ulterioare, *“Serviciile sociale constituie o componentă a sistemului național de asistență socială și au drept scop sprijinirea persoanelor vulnerabile pentru depășirea situațiilor de dificultate, prevenirea și combaterea riscului de excluziune socială, creșterea calității vieții și promovarea incluziunii sociale a acestora”*.

Mai precizează că, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(3) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 68/2003 privind serviciile sociale, cu modificările și completările ulterioare, și art. 37 alin.(3) lit. a) din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, pot fi furnizori de servicii sociale organizațiile neguvernamentale, respectiv, asociațiile și fundațiile.

Menționează că art. 4 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că *“Furnizor de servicii sociale acreditat*

este furnizorul definit la art. 37 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, *căruia i se recunoaște dreptul de a acorda servicii sociale* iar art. 11 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 68/2003 privind serviciile sociale, cu modificările și completările ulterioare, prevede că *“Furnizorii de servicii sociale pot organiza și acorda servicii sociale numai dacă sunt acreditați în condițiile legii”*.

De asemenea, conform art. 23 lit. a) și art. 25 din Ordonanța Guvernului nr. 68/2003 privind serviciile sociale, cu modificările și completările ulterioare, persoanele vârstnice sunt beneficiari de servicii sociale.

Conform art. 45 alin.(1) din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, acordarea serviciilor sociale “ [...] se realizează în baza unui contract, încheiat între furnizorul de servicii sociale și beneficiar, în care se stipulează serviciile acordate, drepturile și obligațiile părților, precum și condițiile de finanțare”.

Totodată, conform art. 102 alin.(1) și (2) din același act normativ, persoanele vârstnice care dispun de venituri proprii au obligația de a plăti o contribuție lunară pentru asigurarea serviciilor de asistare și îngrijire în centre rezidențiale (definite la art. 101 alin.(2) lit. b) – cămine pentru persoane vârstnice), stabilită de furnizorii privați care le administrează, iar în situația în care persoana vârstnică nu are venituri sau nu poate achita integral contribuția lunară, suma aferentă acesteia, sau diferența până la concurența valorii integrale a contribuției se asigură de către susținătorii legali ai persoanei vârstnice.

În ce privește sursele de finanțare a serviciilor sociale, la art. 51 lit. d) și f) din Ordonanța Guvernului nr. 68/2003 privind serviciile sociale, cu modificările și completările ulterioare, precum și la art. 128 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate printre altele și următoarele surse: donații și contribuția persoanelor beneficiare, surse pe care le-a utilizat și **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău**.

Precizează că, din documentele de evidență contabilă (facturi emise, chitanțe, contracte, documente de achiziții, registre și jurnale, balanțe de verificare), rezultă următoarele:

- **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a acordat servicii sociale în căminele pentru persoane vârstnice înființate în baza contractelor de furnizare de servicii sociale încheiate cu beneficiarii, respectiv: cazare, întreținere și îngrijire cu tot ce este necesar pentru un trai normal și decent (3 mese pe zi și o gustare, menaj în cameră ori de câte ori este necesar, inclusiv spălarea obiectelor de vestimentație, asigurarea produselor de igienă personală, asistență permanentă prin personalul unității).

Mai precizează că serviciile menționate în contractele încheiate cu beneficiarii sunt din categoriile de servicii sociale menționate în Anexă nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 539/2005 pentru aprobarea Nomenclatorului

instituțiilor de asistență socială și a structurii orientative de personal, a Regulamentului-cadru de organizare și funcționare a instituțiilor de asistență socială, precum și a Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 68/2003 privind serviciile sociale, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 867/2015 pentru aprobarea Nomenclatorului serviciilor sociale, precum și a regulamentelor-cadru de organizare și funcționare a serviciilor sociale.

-În contractele încheiate s-a prevăzut și contribuția bănească a beneficiarilor pentru acordarea serviciilor sociale, pentru care **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a emis facturi, veniturile încasate fiind evidențiate în contul “704 – *Venituri din servicii prestate*”, facturile fiind încasate atât în numerar cât și prin virament bancar;

-Pe lângă veniturile menționate mai sus, asociația mai evidențiază în contul “733.2 – *Venituri din donații primite*” veniturile din donații primite de la persoane fizice și juridice, încasate atât în numerar cât și prin virament bancar.

Menționează că, din documentele de cheltuieli, rezultă că pe lângă cheltuielile de personal (salarii, impozit pe salarii și contribuții aferente salariilor), chirii și utilități pentru spațiile utilizate la punctele de lucru unde se desfășoară activitatea acestor cămine de bătrâni, **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** înregistrează cheltuieli cu materii prime (alimente), obiecte de inventar, materiale consumabile (produse de igienă și curățenie), carburanți auto și piese de schimb, prestări servicii (reparații auto, curierat, etc.), destinate realizării activității desfășurate, respectiv furnizarea de servicii sociale către beneficiarii instituționalizați (22 persoane în luna decembrie 2013 și o medie de 100 persoane în anii 2014 -2015).

Precizează că, având în vedere documentele de evidență contabilă, prevederile legale menționate mai sus, coroborate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă :

-Veniturile din donații nu reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în temeiul art. 126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- Veniturile din prestări servicii înregistrate în contul “704 – *Venituri din servicii prestate*”, ce reprezintă contribuțiile bănești ale beneficiarilor de servicii sociale, servicii acordate de către asociație și pentru care a fost acreditată conform legii, reprezintă operațiuni impozabile conform art. 126 alin.(1) și alin.(9) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv reprezintă operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții;

- Conform art. 141 alin.(1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de TVA

“prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni”.

De asemenea, pct. 26 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 prevede : *“În sensul art. 141 alin.(1) lit. i) din Codul Fiscal, entitățile recunoscute că având caracter social sunt entități precum: căminele de bătrâni și de pensionari, centrele de integrare prin terapie ocupațională, centrele de plasament autorizate să desfășoare activități de asistență socială.”*

Mai precizează că, având în vedere că în perioada verificată **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a realizat exclusiv activitate de furnizare de servicii sociale, pentru care a fost autorizată conform legii, mare parte din veniturile înregistrate neintrând în sfera de aplicare a TVA (donații, subvenții, venituri financiare), cealaltă parte din venituri fiind scutite fără drept de deducere, nu îndeplinește condiția prevăzută la art. 153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

Menționează că, conform art. 153 alin.(9) lit. f) din același act normativ, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, *“dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana impozabilă nu era obligată și nici nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform prezentului articol”.*

Conform pct. 66 alin.(15) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, *“Pentru situația prevăzută la art. 153 alin.(9) lit. f) din Codul Fiscal, anularea înregistrării în scopuri de TVA se realizează la solicitarea persoanei impozabile sau din oficiu de către organele fiscale competente, după caz. Anularea înregistrării în scopuri de TVA este valabilă de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente”.*

Organele de inspecție fiscală precizează că, situația privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada verificată este următoarea:

TVA deductibilă

În perioada 01.12.2013 – 31.12.2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin deconturile de TVA, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de s lei, aferentă achizițiilor de produse alimentare, materiale consumabile, materiale igienico-sanitare, servicii etc., pentru asigurarea serviciilor sociale către beneficiarii instituționalizați, pentru care **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a fost autorizată, conform legii.

Mai precizează că, operațiunile realizate nu se încadrează în prevederile art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, fiind operațiuni scutite fără drept de deducere conform art. 126 alin.(9) lit. c) și art. 141 alin.(1) lit. i) din același act normativ, pentru care nu se datorează TVA și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, conform legii.

Menționează că, urmare inspecției fiscale efectuate, taxa pe valoarea adăugată deductibilă este în sumă de 0 lei.

Mai menționează că situația TVA deductibilă pentru perioada 01.12.2013 -31.12.2015, se prezintă astfel:

- TVA deductibilă înregistrată în evidența contabilă este în sumă de 195.042 lei;

- TVA deductibilă declarată de societate este în sumă de S lei;

- TVA deductibilă stabilită urmare inspecției fiscale este 0 lei;

- **TVA fără drept de deducere este în sumă de S lei.**

TVA colectată:

În perioada supusă verificării, **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a desfășurat exclusiv activitate de furnizor de servicii sociale, respectiv cazare, masă, îngrijire și supraveghere a persoanelor vârstnice instituționalizate în cele 4 cămine pentru persoane vârstnice (puncte de lucru), activitate finanțată atât din contribuțiile bănești ale beneficiarilor, cât și din donații de la persoane fizice și juridice.

Precizează că, în perioada 01.12.2013-31.12.2015, asociația a înregistrat venituri în sumă totală de S lei, din care:

- 646.881 lei - venituri înregistrate în contul „704-Venituri din servicii prestate”, reprezentând contribuția beneficiarilor, în baza contractelor de furnizare servicii sociale încheiate între **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** și beneficiarii de servicii sociale, prin susținătorii legali ai acestora. Aceste venituri din prestări servicii sociale pentru care asociația a fost autorizată, conform legii, sunt scutite de taxă, fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, în temeiul art. 126 alin.(9) lit. c) și art. 141 alin.(1) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 26 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

- S lei – venituri din donații de la persoane fizice și juridice, încasate atât în numerar cât și prin virament bancar, evidențiate în contul „733.2 – Venituri primite din donații”, care nu reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA conform art. 126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- S lei – venituri din subvenții primite (de la Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă), evidențiate în conturile 741 – “Venituri din subvenții de exploatare” și 758- “Ate venituri din exploatare”, care nu intră în baza de impozitare a TVA, conform art. 137 alin.(1) lit. a) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 18 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004;

•S lei – venituri financiare (cont 766 -“*Venituri din dobânzi*” și 768 - “*Alte venituri financiare*”).

Mai precizează că taxa pe valoarea adăugată colectată, înregistrată în evidența contabilă și declarată prin deconturile de TVA este în sumă de S lei, iar urmare inspecției fiscale s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de 0 lei, având în vedere că așa cum rezultă din cele menționate mai sus, **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** înregistrează venituri care nu sunt impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, precum și venituri scutite fără drept de deducere.

Menționează că situația TVA colectată pentru perioada 01.12.2013 – 31.12.2015, se prezintă astfel:

- TVA colectată înregistrată în evidența contabilă este în sumă de S lei;
- TVA colectată declarată de societate este în sumă de S lei;
- TVA colectată stabilită urmare inspecției fiscale: 0 lei;
- **diferența de TVA colectată stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă de S lei.**

TVA de rambursat:

Precizează că, pentru perioada verificată, prin compensarea, conform art.147¹ alin. (1) și art. 147³ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei cu taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, societatea a declarat prin D300, TVA de plată în sumă de S lei și TVA de rambursat în sumă de S lei, date ce coincid cu cele din evidența contabilă.

Mai precizează că, TVA de plată declarată în sumă de 5.025 lei a fost compensată cu alte obligații, conform Fișei de evidență analitică pe plătitori gestionată de organul fiscal teritorial.

Menționează că, urmare inspecției fiscale, s-a stabilit pentru perioada supusă verificării TVA colectată în sumă de 0 lei și TVA deductibilă în sumă de 0 lei, respectiv un sold TVA de rambursat la data de 31.12.2015 de S lei, mai puțin cu S lei față de soldul TVA evidențiat și declarat de societate.

Referitor la decontul de TVA cu opțiune de rambursare depus la organul fiscal sub nr. INTERNT- 85599101/25.01.2016, prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative TVA aferent lunii decembrie 2015 (S lei), situația se prezintă astfel:

- Sold sumă negativă solicitat la rambursare: S lei;
- Sold sumă negativă cu drept de rambursare: 0 lei;
- **TVA fără drept de rambursare: S lei;**

Invocând prevederile art. 126 alin. (1) și alin. (9) lit. c), art. 141 alin. (1), lit. i), art. 145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 26 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care au stabilit că **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău**, nu are drept de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău, contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău are ca obiect de activitate *Activități ale căminelor de bătrâni și ale căminelor pentru persoane aflate în incapacitate de a se îngriji singure*, cod CAEN 8730, capital social S lei și are ca asociați pe : Grancea Mihaela, membru fondator și președinte,, membru fondator și vicepreședinte și pe Banu Maria, membru fondator și vicepreședinte.

Administrarea activității contribuabilului este asigurată de domnul Frunză Adrian-Constantin, conform Procurii autentificată sub nr. 969/12.11.2012 .

Perioada verificată:

Taxa pe valoarea adăugată:

01.12.2013-31.12.2015.

1. Cauza supusă soluționării este dacă aspectele semnalate de contestatoare referitoare la faptul că nu au fost examinate toate stările de fapt și raporturile juridice, nu au fost solicitate note explicative de la contestatoare și de la alte persoane, s-a soliciat, la finalul inspecției fiscale punct de vedere, în condițiile în care contestatoarea nu avea cunoștință despre constatările organelor de inspecție fiscală și lipsa opiniei motivate în fapt și în drept, sunt de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a fost supusă inspecției fiscale parțiale, în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de

45.359 lei, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. 85599101 din 25.01.2016, pentru perioada 01.12.2013 – 31.12.2015.

Petenta susține că, organele de inspecție fiscală nu au procedat potrivit dispozițiilor art. 118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în ce privește examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare, în sensul că nu au fost analizate toate datele concrete care ar fi determinat alte concluzii.

Invocând art. 113, alin.(2) lit. d) și g) și art. 130 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai susține că nu s-au solicitat note explicative, iar la finalul inspecției fiscale s-a solicitat punct de vedere în condițiile în care societatea nu avea cunoștință despre constatările organelor de inspecție fiscală, deoarece nu s-a discutat cu reprezentanții asociației.

Menționează că lipsa analizei complete a tuturor stărilor de fapt se reflectă în cuprinsul Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr., în sensul că organele de inspecție fiscală nu fac trimitere concretă la probe care să susțină concluziile.

Mai menționează că obligativitatea probării celor susținute este instituită de art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și că niciuna dintre ipotezele textului nu sunt îndeplinite pentru că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 55 alin. (2) lit a) din același act normativ.

Precizează că lipsa analizei complete și lipsa probelor au generat și o nemotivare a actelor contestate, simpla afirmare a unor concluzii ale organelor de inspecție fiscală, dar care nu-și găsesc corespondent în situația concretă a asociației și în probe pertinente, neputând echivala cu o motivare în sensul legii.

Invocând art.73, art. 95, art. 131 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai precizează că actele contestate, nu respectă rigorile în privința motivării.

Menționează ca simpla enumerare a unor texte de lege, pe care organele de inspecție fiscală au înțeles să-și întemeieze constatările, nu echivalează cu o motivare, în condițiile în care ar trebui să existe o concretizare a incidenței acestor prevederi asupra situației de fapt.

În drept, potrivit art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

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

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”

„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. 40 alin. (3), 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.”

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță” (Antonie

Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, numai pentru încălcarea prevederilor legale privind competența, lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, sau dacă este afectat de o gravă și evidentă eroare, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, actul administrativ fiscal „este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia”.

În raport de conținutul și forma Raportului de inspecție fiscală nr. F-BC 49 din 08.03.2016 și a Deciziei de impunere nr. F-BC 52 din 08.03.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, comunicate contestatarei, se reține că acestea conțin semnăturile persoanelor împuternicite ale organului fiscal conform art. 46 alin.2 din Codul de procedură fiscală, respectiv semnătura membrilor echipei de inspecție fiscală care au întocmit actul de inspecție fiscală, fiind avizat de șef serviciu și aprobat de șef administrație adjunct, purtând ștampila organului fiscal, astfel încât nu sunt întrunite condițiile care să atragă nulitatea acestora.

Potrivit dispozițiilor art.113, alin. (2) lit. d) și g) și 118 alin.(5)) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

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

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 inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

„ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

Din aceste prevederi legale se reține că, în scopul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală procedează la verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției, privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

Totodată, în scopul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală procedează la 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 inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor.

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au procedat la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare și că, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se face trimitere concretă la probe, se reține că, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC 49 din 08.03.2016 și în Referatul nr. BCG_AIP 2214/29.03.2016 privind punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la contestația depusă de **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău**, organele de inspecție fiscală precizează că inspecția fiscală a avut în vedere documentele justificative și de evidență contabilă (facturi emise, chitanțe, contracte, documente de achiziții, registre și jurnale, balanțe de verificare). Conform art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Se reține că contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare și că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se face trimitere concretă la probe, dar, nu menționează care sunt „stările de fapt”, „raporturile juridice” și „probele” care nu au fost luate în considerare, și nu anexează dovezi în acest sens, având în vedere că la art. 73 alin.(1)

din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se menționează:

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Referitor la afirmația contestată, potrivit căreia, pe durata inspecției fiscale nu au fost solicitate note explicative, se reține că art. 113, alin.(2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

„Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

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 inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;”

De asemenea, în Referatul nr. BCG_AIP 2214/29.03.2016 privind punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la contestația depusă de **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău**, organele de inspecție fiscală precizează că documentele prezentate, în corelație cu prevederile legale au fost suficiente pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Referitor la afirmația contestată, potrivit căreia la finalul inspecției fiscale s-a solicitat punct de vedere, în condițiile în care reprezentantul asociației nu a avea cunoștință despre constatările organelor de inspecție fiscală, se rețin prevederile art. 6 și art. 9 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

[...]

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

[...]. ”

“Art. 9 -- Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

coroborate cu cele ale art.130 alin. (1) și (2) din același act normativ, care stipulează: „(1) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și dată, ora și locul la care va avea loc discuția finală.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă:

- cu adresa nr. - Înștiințare pentru discuția finală, domnul Frunză Adrian –Constantin, în calitate de administrator împuternicit al **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, a fost înștiințat că în data de 25.02.2016, va avea loc discuția finală asupra constatrilor și consecințelor fiscale, urmare încheierii inspecției fiscale parțiale efectuate în perioada 08.02.2016-25.02.2016 la **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău**. În adresă se menționează că i se va înainta și proiectul de raport, urmare a încheierii inspecției fiscale parțiale.

- administratorul împuternicit al **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, confirmă, prin semnătură și ștampila aplicată pe Înștiințarea pentru discuția finală, că în data de 25.02.2016 a primit proiectul raportului de inspecție fiscală.

- cu adresa nr., înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție Fiscală sub nr. BCG- AIF/....., domnul Frunză Adrian –Constantin, în calitate de administrator împuternicit al **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, a formulat Punct de vedere, cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, organul de soluționare competent a solicitat, prin mail, în data de 06.09.2016, explicații organelor de inspecție fiscală în legătură cu afirmația contestatarii potrivit căreia pe parcursul inspecției fiscale nu s-au discutat aspectele constatate, motiv pentru care la finalizarea inspecției, nu avea cunoștință despre constatările acestora.

Organele de inspecție fiscală, au transmis, tot prin mail, următorul răspuns: „[...] pe parcursul inspecției fiscale, împuternicitul legal Frunză Adrian Constantin, a fost informat cu privire la constatările și consecințele fiscale. S-a adus la cunoștință acestuia faptul că, dacă nu deține certificat de acreditare pentru toată perioada supusă inspecției fiscale, operațiunile

desfășurate de Asociație nu pot fi încadrate ca operațiuni scutite fără drept de deducere conform art. 141.alin.(1) lit. i) din Codul Fiscal. În acest sens, acesta a inițiat demersurile necesare, obținând în timpul inspecției fiscale răspuns de la M.M.F.P.S.P.V.- Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială Bacău (adresa nr. 2873/22.02.2016).

[...]

Dacă organele de inspecție fiscală nu ar fi colaborat și nu ar fi discutat constatările fiscale pe parcursul inspecției fiscale, s-ar fi menționat acest fapt chiar în punctul de vedere depus prin adresa nr. 07/02.03.2016.”

În ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia actul contestat nu este motivat, se reține că, la pct. 2.2.2. din Decizia de impunere nr. din 08.03.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice este înscris „Motivul de fapt” care a stat la baza emiterii deciziei.

Decizia de impunere este însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. nr., anexat, în care situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, explicațiile și documentele furnizate de societate și punctul de vedere al echipei de inspecție față de cele constatate sunt descrise atât la Capitolul III „Constatări fiscale ” (pg.3/10-pg.7/9 din RIF), cât și Capitolul IV „Discuția finală cu contribuabilul” (pg.9/10-10/10 din RIF).

Potrivit art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„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 factual 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.”

Se reține faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BC 49 din 08.03.2016 sunt prezentate pe larg motivele de fapt și de drept pentru care au fost stabilite diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală.

Referitor la menționarea de către contestatară a adresei nr. emisă de Biroul Asistență Contribuabili din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, se rețin prevederile art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţă stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activităţii de asistenţă şi îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum şi soluţia adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanţa judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situaţii de fapt similare la acelaşi contribuabil/plătitor. [...]

Precizăm că la dosarul contestaţiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte că a solicitat o opinie, organului fiscal competent.

De asemenea sunt aplicabile prevederile art. 268 şi 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, care precizează :

„Art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanţă, precum şi împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestaţie potrivit prezentului titlu. Contestaţia este o cale administrativă de atac şi nu înlătură dreptul la acţiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptăţit la contestaţie numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal..”

„Art. 269 Forma şi conţinutul contestaţiei

(1) Contestaţia se formulează în scris şi va cuprinde

c) motivele de fapt şi de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază

[...]

Din aceste prevederi legale se reţine că are dreptul la contestaţie numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal, iar în contestaţia formulată, petenta trebuie să precizeze motivele de fapt şi de drept şi dovezile pe care se întemeiază şi să demonstreze că a fost lezată în drepturile sale prin lipsa unui act administrativ.

În consecinţă, în raport de cele anterior reţinute, motivaţia **Asociaţiei umanitare „Z” AFJ, judeţul Bacău** cu privire la faptul că nu au fost examinate toate stările de fapt şi raporturile juridice, nu au fost solicitate note explicative de la contestatoare şi de la alte persoane, s-a soliciat punct de vedere în condiţiile în care contestatoarea nu avea cunoştinţă despre constatările organelor de inspecţie fiscală şi că opinia motivată în fapt şi în

drept lipsește, este vădit neîntemeiată, drept pentru care organul competent de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.

2. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de S lei, în condițiile în care au constatat că în perioada verificată Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău a realizat exclusiv activitate de furnizare de servicii sociale, pentru care a fost autorizată conform legii, mare parte din veniturile înregistrate neintrând în sfera de aplicare a TVA (donații, subvenții, venituri financiare), cealaltă parte din venituri fiind scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, conform legii.

În fapt, **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău** a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de S lei, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr., pentru perioada 01.12.2013 – 31.12.2015, Urmare inspecției fiscale s-a stabilit o bază de impozitare suplimentară în sumă de S lei cu TVA aferentă în sumă de S lei, diferență ce reprezintă taxa pe valoarea adăugată fără drept de rambursare, având în vedere faptul că în perioada verificată, **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău** a realizat exclusiv activitate de furnizare de servicii sociale, pentru care a fost autorizată, conform legii, cea mai mare parte din veniturile înregistrate neintrând în sfera de aplicare a TVA (donații, subvenții de la Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă), cealaltă parte a veniturilor fiind scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, conform legii.

Prin urmare, atât taxa pe valoarea adăugată colectată, cât și taxa pe valoarea adăugată deductibilă stabilite de organele de inspecție fiscală au fost în sumă de 0 lei.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au abordat eronat activitatea desfășurată de asociație și că taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei este aferentă achizițiilor de produse alimentare, materiale consumabile, materiale igienico-sanitare, servicii, pentru care asociația a fost autorizată conform legii și pentru care deține documente justificative care îndeplinesc condițiile legale stipulate la art.155, alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei este aferentă bazei de impozitare în sumă de S lei, conform prevederilor legale stipulate la art.137, alin.(1), lit. a) din același act normativ.

Mai susține că activitatea asociației reprezintă o activitate economică, și din punct de vedere al TVA, organizația nonprofit care desfășoară activități

economice este considerată persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că, a desfășurat efectiv prestări de servicii în sfera TVA, efectuate cu plată, deci operațiuni impozabile conform prevederilor art.126 din actul normativ mai sus menționat.

Menționează că asociației i s-a atribuit de către organul fiscal competent codul de înregistrare în scopuri de TVA, la cerere, fiind înscrisă și în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare.

Mai menționează că în perioada 01.12.2013 (data înregistrării ca plătitor de TVA) – 31.12.2015 (data solicitării rambursării TVA) organul fiscal competent nu a anulat înregistrarea în scopuri de TVA printr-o decizie comunicată **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, în sensul că nu ar fi avut dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 153 alin.(9) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 66 alin.(15) din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Precizează că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, instituit prin legislația Curții Europene de Justiție și că Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că dreptul de deducere al TVA prevăzut de art. 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA și nu poate fi limitat.

Mai precizează că acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte, invocând în acest sens Hotărârea din 21 martie 2000, *Gabalfrisa și alții*, C 110/98-C 147/98, Rec., p. I 1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, *Centralan Property*, C-63/04 Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, *Kittel și Recolta Recycling*, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea din 21 iunie 2012, *Mahagében și Dávid*, C-80/11 și C-142/11, punctul 37.

Menționează că, mai mult, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară și că sistemul comun al TVA garantează neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA. În acest sens invocă Hotărârea din 14 februarie 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea *Gabalfrisa și alții*, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006,

Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 24, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, punctul 39.

Mai menționează că problema dacă TVA datorată pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătită către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte. Astfel, TVA se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 54, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, punctul 49, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, punctul 40).

În drept, potrivit art.126 alin.(1) și alin.(9) lit. c) și art. 141 alin. (1) lit. i) din Legea 571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art .126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

De asemenea se reține că operațiunile impozabile pot fi și operațiunile scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții,

prevăzute la art. 141 din Legea 571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La art. 141 alin.(1) lit. i) din Legea 571 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„Art. 141 Scutiri pentru operațiuni în interiorul țării

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

i) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni; „

În explicitarea prevederilor alin.(1) lit. i) al art.141 enunțat mai sus, la pct.26 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează :

„Norme metodologice

26. În sensul art. 141 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, entitățile recunoscute ca având caracter social sunt entități precum: căminele de bătrâni și de pensionari, centrele de integrare prin terapie ocupațională, centrele de plasament autorizate să desfășoare activități de asistență socială.”

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 11 alin.(3) lit. a) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 68/2003 privind serviciile sociale, care precizează:

„Art. 11

(3) Furnizorii privați de servicii sociale pot fi:

a) asociațiile și fundațiile, cultele religioase și orice alte forme organizate ale societății civile;

[...].”

(4) Furnizorii de servicii sociale pot organiza și acorda servicii sociale numai dacă sunt acreditați în condițiile legii.”

“Art. 23

Beneficiarii de servicii sociale sunt:

a) persoane și familii aflate în dificultate sau risc;

b) grupuri sociale în situații de dificultate sau risc, generatoare de marginalizare sau excluziune socială;

c) comunitatea care are nevoie de sensibilizare, prevenire și combatere a situațiilor de dificultate sau risc.”

“Art. 25

Beneficiarii de servicii sociale pot fi: copii, persoane vârstnice, persoane cu handicap, persoane dependente de consumul de droguri, alcool sau alte substanțe toxice, persoane care au părăsit penitenciarele, familii monoparentale, persoane afectate de violența în familie, victime ale traficului de ființe umane, persoane infectate sau bolnave HIV/SIDA, fără venituri sau cu venituri mici, imigranți, persoane fără adăpost, bolnavi cronici, persoane

care suferă de boli incurabile, precum și alte persoane aflate în situații de nevoie socială.”

“Art. 51

Serviciile sociale se finanțează din următoarele surse:

- a) bugetul de stat;
- b) bugetul local al județului, respectiv al municipiului București;
- c) bugetele locale ale comunelor, orașelor și municipiilor, respectiv bugetele locale ale sectoarelor municipiului București;
- d) donații, sponsorizări sau alte contribuții din partea persoanelor fizice ori juridice din țară și din străinătate;
- e) fonduri externe rambursabile și nerambursabile;
- f) contribuția persoanelor beneficiare;
- g) alte surse de finanțare, în conformitate cu legislația în vigoare.”

De asemenea, la art. 2 alin.(2), art. 37, alin.(3) lit. a), art. 45 alin. (1), art. 102 și art. 128 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“Art. 2

(2) Sistemul național de asistență socială intervine subsidiar sau, după caz, complementar sistemelor de asigurări sociale și se compune din sistemul de beneficii de asistență socială și sistemul de servicii sociale.”

“Art. 37

(3) Furnizori privați de servicii sociale pot fi:

- a) organizațiile neguvernamentale, respectiv asociațiile și fundațiile;”

“Art. 45

(1) Acordarea serviciilor sociale se realizează în baza unui contract, încheiat între furnizorul de servicii sociale și beneficiar, în care se stipulează serviciile acordate, drepturile și obligațiile părților, precum și condițiile de finanțare.”

“Art. 102

(1) Persoanele vârstnice care dispun de venituri proprii au obligația de a plăti o contribuție lunară pentru asigurarea serviciilor de îngrijire personală la domiciliu și pentru asistarea și îngrijirea în centre rezidențiale, stabilită de către autoritățile administrației publice locale sau furnizorii privați care le administrează, cu respectarea condiției prevăzute la art. 91 alin. (2).

(2) În situația în care persoana vârstnică nu are venituri sau nu poate achita integral contribuția lunară, suma aferentă acesteia sau diferența până la concurența valorii integrale a contribuției se asigură de către susținătorii legali ai persoanei vârstnice, în conformitate cu nivelul veniturilor acestora, calculat pe membru de familie, în cuantumul prevăzut de lege.

(3) Persoanele vârstnice care nu au venituri și nici susținători legali nu datorează contribuția lunară, aceasta fiind asigurată din bugetele locale, în limitele hotărâte de autoritățile administrației publice locale.”

“Art. 128

Asistența socială se finanțează din fonduri alocate de la bugetul de stat, de la bugetele locale, din donații, sponsorizări sau din alte contribuții din partea unor persoane fizice ori juridice, din țară și din străinătate, din contribuții ale beneficiarilor, precum și din alte surse, cu respectarea legislației în domeniu și în limita resurselor financiare disponibile.”

De asemenea, conform art. 1 alin.(3) din Legea nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale, cu modificările și completările ulterioare, *“Serviciile sociale constituie o componentă a sistemului național de asistență socială și au drept scop sprijinirea persoanelor vulnerabile pentru depășirea situațiilor de dificultate, prevenirea și combaterea riscului de excluziune socială, creșterea calității vieții și promovarea incluziunii sociale a acestora”, iar conform art. 4 alin.(2) lit. f) din același act normativ, “f) furnizor de servicii sociale acreditat este furnizorul definit la art. 37 din Legea asistenței sociale nr. 292/2011, căruia i se recunoaște dreptul de a acorda servicii sociale.”*

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală au abordat eronat activitatea desfășurată de asociație, deoarece, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Încheierea nr. 113/PJ/07.08.2012 emisă de Judecătoria Bacău-Secția Civilă, ACTUL CONSTITUTIV AL ASOCIAȚIEI UMANITARE “Z”, STATUTUL ASOCIAȚIEI UMANITARE “Z”, Decizia nr. 16/20.06.2013 emisă de Comisia de Acreditare a Furnizorilor de Servicii Sociale Bacău și Certificatul de acreditare seria AF nr. 000911/10.04.2014 emis de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, rezultă următoarele:

-Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău este persoană juridică de drept privat, nonprofit, autonomă, apolitică și neguvernamentală, înscrisă în Registrul Asociațiilor și fundațiilor sub nr. 46/A/2012, conform Încheierii nr. 113/PJ/07.08.2012 emisă de Judecătoria Bacău-Secția Civilă.

Conform **ACTULUI CONSTITUTIV AL ASOCIAȚIEI UMANITARE “Z”** și **STATUTULUI ASOCIAȚIEI UMANITARE “Z”**, scopul asociației îl constituie susținerea morală, educativă, materială și financiară a copiilor, adulților și bătrânilor din județul Bacău și din țară.

Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău a obținut acreditare din partea Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale ca furnizor de servicii sociale, după cum urmează:

-Decizia nr. 16/20.06.2013 emisă de Comisia de Acreditare a Furnizorilor de Servicii Sociale Bacău, din cadrul Ministerului Muncii, Familiei și Protecției Sociale – Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială Bacău.

Prin adresa nr., Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice – Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială Bacău, confirmă faptul că Decizia nr. emisă de Comisia de Acreditare a Furnizorilor de Servicii Sociale Bacău este valabilă până la tipărirea certificatelor de acreditare.

-Certificatul de acreditare seria AF nr. emis de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în temeiul Legii nr. 197/2012 privind asigurarea calității în domeniul serviciilor sociale, cu modificările ulterioare, prin care s-a acordat acreditarea ca furnizor de servicii sociale pe perioadă nedeterminată.

De asemenea, din precizările organelor de inspecție fiscală în Raportului de inspecție fiscală nr....., rezultă că:

-Asociația Umanitară "Z" - AFJ Bacău a acordat servicii sociale în căminele pentru persoane vârstnice înființate în baza contractelor de furnizare de servicii sociale încheiate cu beneficiarii, respectiv: cazare, întreținere și îngrijire cu tot ce este necesar pentru un trai normal și decent (3 mese pe zi și o gustare, menaj în camera ori de câte ori este necesar, inclusiv spălarea obiectelor de vestimentație, asigurarea produselor de igienă personală, asistență permanentă prin personalul unității).

- În contractele încheiate s-a prevăzut și contribuția bănească a beneficiarilor pentru acordarea serviciilor sociale, pentru care **Asociația Umanitară "Z" - AFJ Bacău** a emis facturi, veniturile încasate fiind evidențiate în contul „704 – Venituri din servicii prestate”, facturile fiind încasate atât în numerar cât și prin virament bancar;

- Din documentele de cheltuieli, rezultă că pe lângă cheltuielile de personal (salarii, impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente acestora), chirii și utilități pentru spațiile utilizate la punctele de lucru unde se desfășoară activitatea acestor cămine de bătrâni, **Asociația Umanitară "Z" - AFJ Bacău** înregistrează cheltuieli cu materii prime (alimente), obiecte de inventar, materiale consumabile (produse de igienă și curățenie), carburanți auto și piese de schimb, prestări servicii (reparații auto, curierat, etc), destinate realizării activității desfășurate, respectiv furnizarea de servicii sociale către beneficiarii instituționalizați (22 persoane - în luna decembrie 2013 și o medie de 100 persoane în anii 2014 - 2015).

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de 195.042 lei, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere este aferentă achizițiilor de produse alimentare, materiale consumabile, materiale igienico-sanitare, servicii, pentru care asociația a fost autorizată, conform legii și pentru care deține documente justificative care îndeplinesc condițiile legale stipulate la art.155, alin. (19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se rețin prevederile art. 145 alin.(2), art. 126 alin. (9) lit. c) și art. 141 alin.(1) lit. i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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, art. 144 și art. 144¹;

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.”

„Art. 126 Operațiuni impozabile

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

„Art. 141 Scutiri pentru operațiuni în interiorul țării

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

i) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni; „

Față de aceste prevederi, rezultă că operațiunile realizate de **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău** nu se încadrează în prevederile art. 145 alin.(2) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, afirmația contestatarei, potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei este aferentă bazei de impozitare în sumă de S lei, conform prevederilor art.137, alin.(1), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece, așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în Referatul_nr. BCG_AIF 2214/29.03.2015, privind punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la contestația depusă de **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău**, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă S lei este calculată pentru veniturile din prestări servicii înregistrate în contul „704-Venituri din servicii prestate”, ce reprezintă contribuțiile bănești ale beneficiarilor de servicii sociale, servicii acordate de asociație, și pentru care a fost acreditată conform legii, care sunt scutite de taxă, fără drept de deducere, conform art.

141 alin.(1) lit. i) și art. 126 alin. (9) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia activitatea asociației reprezintă o activitate economică, și din punct de vedere al TVA, organizația nonprofit care desfășoară activități economice este considerată persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că, a desfășurat efectiv prestări de servicii în sfera TVA, efectuate cu plată, deci operațiuni impozabile conform prevederilor art.126 din actul normativ mai sus menționat, se reține că, la *Capitolul III –Constatări fiscale*, din Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală precizează că serviciile prestate de **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău** reprezintă operațiuni impozabile definite la art. 126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art .126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”, ceea ce implică și îndeplinirea condiției că asociația este persoană impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din același act normativ :

„Art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Activitățile economice cuprind, printre altele și activitățile prestatorilor de servicii. Conform art. 129 alin.(3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, prestările de servicii cuprind și :

“.....prestările de servicii efectuate pe bază unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii”.

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia în perioada 01.12.2013 (data înregistrării ca plătitor de TVA) – 31.12.2015 (data solicitării rambursării TVA) organul fiscal competent nu a anulat înregistrarea în scopuri de TVA printr-o decizie comunicată **Asociației umanitare „Z” AFJ, județul Bacău**, organele de inspecție fiscală precizează în Referatul nr. BCG_AIF, privind punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la contestația depusă de **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău**, că înregistrarea în scopuri de TVA s-a efectuat la cererea contribuabilului, organul fiscal neavând informații cu privire la activitatea desfășurată efectiv de asociație, prin urmare, anularea înregistrării în scopuri de TVA se putea realiza doar la solicitarea contribuabilului.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a art. 153 alin.(9³) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(9³) Când se constată că persoana impozabilă a fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 de organele fiscale, ca urmare a unei erori, această înregistrare se anulează din oficiu sau la cererea persoanei impozabile de organele fiscale competente, începând cu data înscrisă în decizia de îndreptare a erorii. Pe perioada cuprinsă între data înregistrării și data anulării înregistrării în scopuri de TVA:

a) persoana impozabilă care a fost înregistrată eronat în scopuri de TVA acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA, cu excepția situației în care înregistrarea eronată a fost generată de organul fiscal, caz în care persoana impozabilă poate aplica regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 152;

b) dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de beneficiari de la persoanele impozabile respective se exercită în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145 - 147¹.”, organele de inspecție fiscală precizează în Referatul nr. BCG_AIF, privind punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la contestația depusă de **Asociația Umanitară “Z” - AFJ Bacău**, că acest articol nu contravine cu dreptul organelor de inspecție fiscală de a analiza, în cadrul inspecției fiscale operațiunile desfășurate de către contribuabil. (analiza veniturilor înregistrate, respectiv dacă acestea sunt venituri taxabile, venituri scutite cu drept de deducere sau venituri scutite fără drept de deducere și dacă taxa pe valoarea adăugată colectată a fost calculată corect și legal, analiza TVA dedusă, respectiv dacă aceasta este aferentă operațiunilor pentru care prin lege se acordă drept de deducere).

Invocarea de către petentă a art. 153 alin.(9⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(9⁴) Când se constată că persoanei impozabile i-a fost anulat din oficiu de organele fiscale codul de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153, ca urmare a unei erori, aceasta va fi înregistrată, din oficiu sau la cererea persoanei impozabile, de organele fiscale competente. Pe perioada cuprinsă între data anulării și data înregistrării în scopuri de TVA persoana respectivă își păstrează calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, menținându-se data înregistrării în scopuri de TVA anterioară. Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate pe aceeași perioadă de beneficiari de la persoanele impozabile respective se exercită în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145 - 147¹, considerându-se că achizițiile au fost efectuate de la o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153.”, nu prezintă relevanță pentru speța în cauză, având în vedere că se referă la persoanele impozabile cărora li s-a anulat din oficiu, de către organele fiscale codul de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153, ca urmare a unei erori.

De asemenea, invocarea de către petentă a deciziilor Curții Europene de Justiție nu are relevanță în speța în cauză deoarece, **Asoția Umanitară “Z” - AFJ Bacău a realizat exclusiv activitate de furnizare de servicii sociale, pentru care a fost autorizată, conform legii**, activitate care este scutită de TVA, fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, conform art.141 alin.(1) lit. i) și art. 126 alin.(9) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Afirmația contestatarii potrivit căreia : „[...]problema dacă TVA datorată pentru operațiuni de vânzare anterioare sau posterioare privind bunurile în cauză a fost sau nu a fost plătită către trezoreria publică nu influențează dreptul persoanei impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte. [...] „ și citarea în susținere a Hotărârii din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, a Hotărârii Kittel și Recolta Recycling, precum și a Hotărârii Mahagében și Dávid, nu are relevanță deoarece, în speța în cauză, neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu are legătură cu taxa achitată în amonte.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestarii, care, invocând Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, C-268/83, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Hotărârea Gabalfrisa și alții, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, precizează : **„Sistemul comun al TVA-ului garantează în consecință, NEUTRALITATEA PERFECTĂ A IMPOZITĂRII tuturor activităților**

economice, indiferent de scopurile sau rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.”, având în vedere faptul că în perioada verificată, **Asociația Umanitară „Z” - AFJ Bacău** a realizat exclusiv activitate de furnizare de servicii sociale, pentru care a fost autorizată, conform legii, cea mai mare parte din veniturile înregistrate neintrând în sfera de aplicare a TVA (donații, subvenții de la Agenția Județeană de Ocupare a Forței de Muncă), cealaltă parte a veniturilor fiind scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, conform legii.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de 45.359 lei, în condițiile în care au constatat că în perioada verificată **Asociația umanitară „Z” AFJ, județul Bacău** a realizat exclusiv activitate de furnizare de servicii sociale, pentru care a fost autorizată conform legii, mare parte din veniturile înregistrate neintrând în sfera de aplicare a TVA (donații, subvenții, venituri financiare), cealaltă parte din venituri fiind scutite fără drept de deducere, contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a se respinge ca neîntemeiată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].”

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 273 și art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1. lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **Asociația Umanitară "Z" - AFJ Bacău** împotriva Deciziei de impunere nr. F-..... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Art.2 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău-Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau Tribunalul Bacău.