

DECIZIA nr 190/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
X, inregistrata la
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 2, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x/20.05.2013, asa cum precizeaza organul fiscal in referatul cauzei, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x, comunicata in data de 19.04.2013, emisa de AFP Sector 2 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Organele de inspectie fiscala au considerat gresit, in baza adresei nr. x emisa de Directia de legislatie din domeniul TVA din cadrul MFP, ca societatea avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, pe motiv ca institutiile publice din subordinea MTS ce factureaza servicii de cazare, masa si recuperare fizica catre cluburile sportive si nationale care au efectuat cantonamente la X, realizeaza operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Contestatarul mentioneaza ca ii sunt aplicabile dispozitiile art. 141 alin. 1 din Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare a acestui articol, intrucat obiectivul complexului il reprezinta operatiunile de prestare a serviciilor de cazare si recuperare fizica catre cluburile sportive si nationale care efectueaza cantonamente la X, complexul fiind compus dintr-o baza sportiva, un hotel si o cantina pentru uzul exclusiv al sportivilor.

Centrul de refacere – recuperare ofera numeroase servicii pentru activitatea de refacere – recuperare a sportivilor, respectiv fizioterapie, masaj, sauna, etc.

In sensul dispozitiilor art. 141 alin. 1 din Codul fiscal, o organizatie fara scop patrimonial este o organizatie care indeplineste urmatoarele conditii:

- obiectivul sau nu este realizarea de profit;

- statutul sau prevede ca nicio parte din venituri sau din active nu sunt puse direct sau indirect la dispozitia membrilor, proprietarilor sau actionarilor.

Obiectivul bazei sportive X nu il constituie realizarea de profit, ci are ca obiectiv pregatirea in regim de cantonament a sportivilor nominalizati in loturi nationale si olimpice.

Atata timp cat Codul fiscal, prin normele de aplicare arata foarte clar ce entitati se circumscriu notiunii de organizatii fara scop patrimonial, iar Complexul X este o baza sportiva care cuprinde un hotel si o cantina pentru uzul exclusiv al sportivilor, in mod evident, trebuie aplicata scutirea de incasare a TVA pentru facturile platite de federatiile si cluburile sportive.

Scopul Directivei 2206/112/CE si al art. 141 lit. m este tocmai acela de a sprijini performanta si federatiile sportive prin scutirea acestora de la plata TVA pentru cazarea, mancarea si antrenamentul sportivilor de performanta.

Nu exista certitudinea unui calcul corect al taxei pe valoarea adaugata.

Nu s-a avut in vedere depasirea termenului legal de prescriptie in care sumele pot fi imputate institutiei, astfel ca pentru perioada 01.12.2007 – 19.04.2008 este depasit termenul legal de prescriptie.

2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA deductibila aferenta unor facturi emise de contribuabili inactivi si contribuabili neinregistrati in scopuri de TVA, institutia nu avea de unde sa cunoasca datele de identificare ale societatilor respective, cata vreme contribuabilii inactivi se declarara printr-un ordin al presedintelui ANAF, neexistand nicio posibilitate de verificare a partenerului contractual.

3. Calculul corect al obligatiilor de plata privind TVA se poate face numai in situatia finalizarii revizuirii evidentelor operatiunilor scutite si operatiunilor taxabile, asa cum se precizeaza in actele de control ale Curtii de Conturi a Municipiului Bucuresti.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta diferente intre datele folosite la recalculările de pro-rata si bilantul contabil al institutiei pe perioada analizata, respectiv o diferenta de (-) x lei pentru anul 2007 si o diferenta de x lei pentru anul 2010.

De asemenea, rezulta si diferente de calcul aritmetic la pro-rata definitiva, dupa cum urmeaza:

- pentru anul 2007: 22% fata de 21.17%;
- pentru anul 2008: 47% fata de 46,88%;
- pentru anul 2009: 35% fata de 34,56%;
- pentru anul 2010: 51% fata de 75,42%, rezultand o diferenta de 24%;
- pentru anul 2011: 64% fata de 63,96%.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 x, AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Conform prevederilor OMTS nr. 322/1991, **X** este o institutie publica de interes national, cu personalitate juridica, in subordinea Ministerului Tineretului si Sportului.

Organele de control din cadrul AFP Sector 2 au procedat la verificarea legalitatii si conformitatii deconturilor de TVA intocmite de **X**, CIF x, pentru perioada 01.12.2007 – 30.04.2012, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

In perioada supusa inspectiei fiscale, contribuabila a desfasurat atat operatiuni impozabile taxabile, potrivit art. 126 alin 9 lit a) din Codul fiscal, cat si operatiuni impozabile scutite de TVA, potrivit art. 141 alin 1 lit. I) din acelasi act normativ.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din :

- x lei – TVA colectata aferenta serviciilor de cazare de scurta durata, in regim hotelier si serviciilor de asigurarea mesei, serviciilor de transport si recuperare fizica;
- x lei (x) – TVA nedeductibila reprezentand ajustarea TVA achizitiilor pentru care nu se cunoaste destinatia, pe baza de pro-rata (la calculul pro-ratei de catre organul fiscal s-a avut in vedere si faptul ca TVA in suma de x lei este nedeductibila, intrucat provine din facturi emise de contribuabili inactivi si neinregistrati in scopuri de TVA).

3.1 Referitor la prescriptia dreptului organului fiscal de a verifica TVA aferenta perioadei 01.12.2007 – 18.04.2008:

Cauza supusa solutionarii este dacă în raport de data începerii inspecției fiscale, obligațiile fiscale reprezentand TVA aferente perioadei 01.12.2007 – 18.04.2008 sunt prescrise.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 x, perioada verificata de catre organele de inspectie fiscala, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, este 01.12.2007 – 30.04.2012.

De asemenea, data initierii inspectiei fiscale, consemnata in Registrul Unic de Control, este data de 05.03.2013.

In drept, in ceea ce priveste obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile art. 23, art. 91 si art. 92 din Codul de procedura fiscala republicat, stipuleaza :

“Art. 23 – (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.”

« **Art. 91 (1)** Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. »

« **Art. 92 (2)** Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale. (...) »

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile art. 147³, art. 156², din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 01.01.2008:

" **Art. 147³. - (2)** După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile **trebuie să efectueze regularizările** prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(...) (5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², **persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei.** Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare."

"**Art. 156². - (1)** Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de **25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**"

Conform acestor prevederi legale, se reține că, în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare, pe baza decontului privind operațiile realizate, se stabilește TVA de plată sau de recuperat. În acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibile și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor.

De asemenea, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând TVA se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală (în speta, termenul de prescripție începe să curgă începând cu data de **01.01.2009** și se încheie la data de **31.12.2013**, întrucât creanța fiscală s-a născut la data de 25.01.2008, pentru perioada 01.12.2007 – 31.12.2007).

Se reține că potrivit constatărilor organelor de control din raportul de inspecție fiscală, pag. 5, contestatara a depus **lunar** la organul fiscal, deconturile de TVA.

De asemenea, astfel cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, data inițierii controlului, consemnată în Registrul Unic de Control, este data de **05.03.2013**.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca **la data initierii inspectiei fiscale, 05.03.2013**, contrar sustinerilor societatii, **nu era prescris** dreptul organelor de inspectie fiscala de a verifica daca contribuabila si-a indeplinit obligatiile legale privind TVA aferenta perioadei 01.12.2007 – 18.04.2008.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de X urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei:

3.2.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este dacă contestatara are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată in suma de x lei, in conditiile in care, urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatile furnizoare sunt declarate contribuabili inactivi sau sunt persoane neimpozabile din punct de vedere al TVA, la data emiterii facturilor fiscale.

În fapt, in perioada 06.05.2009 – 27.12.2012, societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferentă facturilor fiscale emise de societati furnizoare declarate contribuabili inactivi sau de societati, persoane neimpozabile din punct de vedere al TVA.

Se retine ca TVA nedeductibila in suma de x lei a fost avuta in vedere de catre organul de control la calculul pro-ratei in suma de x lei.

Astfel, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala :

1. furnizorii care sunt declarati inactivi si care au furnizat servicii/bunuri contribuabilei sunt :

- SC x SRL, CUI x – declarata contribuabil inactiv din data de 07.10.2010, conform OPANAF nr. 2499/21.09.2010 si pentru care a fost anulata inregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.11.2010;

- SC x SRL, CUI x – declarata contribuabil inactiv din data de 07.10.2010, conform OPANAF nr. 2499/21.09.2010 si pentru care a fost anulata inregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.11.2010; cod reactivat din data de 07.03.2011, conform OPANAF nr. 1730/18.02.2011 ;

- SC x SRL, CUI x – declarata contribuabil inactiv din data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009 si pentru care a fost anulata inregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.07.2009;

- SC x SRL, CUI 22009507 – declarata contribuabil inactiv din data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009 si pentru care a fost anulata inregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.07.2009;

- SC x SRL, CUI x – declarata contribuabil inactiv din data de 24.08.2006, conform MO 726/24.08.2006 si pentru care a fost anulata inregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.09.2006.

2. furnizorii care nu sunt inregistrati in scopuri de TVA la momentul livrarii bunurilor / prestarii serviciilor catre contribuabila :

- SC x SRL, CUI x ;

- x, CUI x;

- SC x SRL, CUI x;
- SC x SRL, CUI x.

Drept pentru care, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adugata în sumă totală de x lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. 1 si 1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“**Art. 11. - (1)** La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

« **Art. 11 (1²)** De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. **Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin.** »

în vigoare la data de 09.05.2009

« **Art. 11 (1²)** De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi **va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin **afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

Alin. (1²) a fost modificat prin art. I, pct. 11 din O.U.G. nr. 109/2009, începând cu 01.01.2010.

Art. 11 (1²) De asemenea, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv** prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi **va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, **prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

Alineatul (1²) a fost modificat prin punctul 4. din Ordonanța de urgență nr. 117/2010, începând cu 01.01.2011.

“**Art. 11 (1²)** Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după **înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003,** republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor**

respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”

Alineatul (1²) a fost modificat prin punctul 4. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011, începând cu 01.01.2012.

“**Art. 11** (1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

Alineatul (1⁴) a fost introdus prin punctul 5. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011, începând cu 01.01.2012.

Potrivit dispozițiilor art. 78¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în vigoare în cursul anului 2012:

“**Art. 78¹ (7)** Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor declarați inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține:

- a) datele de identificare a contribuabilului;
- b) data declarării ca inactiv a contribuabilului;
- c) data reactivării;
- d) denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare;
- e) alte mențiuni.

(8) Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

În ceea ce privește dreptul organelor fiscale de a anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“**Art. 153 - (8)** Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. **De asemenea, organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11, precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii.** Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

Alin. (8) a fost modificat prin art. VI, pct. 2 din O.U.G. nr. 46/2009

“**Art. 153 - (9)** Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor

prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, **organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11,** precum și a persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA persoanele impozabile pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA numai dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență.”

articolul a fost modificat prin punctul 133. din Ordonanța de urgență nr. 109/2009, începând cu 01.01.2010

“**Art. 153 (9)** Organele fiscale competente pot anula înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, dacă, potrivit prevederilor prezentului titlu, persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol. De asemenea, **organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol, în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 11,** precum și al persoanelor impozabile în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. Procedura de scoatere din evidență este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA, au obligația să solicite organelor fiscale competente înregistrarea în scopuri de TVA, dacă încetează situația care a condus la scoaterea din evidență, fără a fi aplicabile prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 în anul calendaristic respectiv.”

Alineatul (9) a fost modificat prin punctul 77. din Ordonanța de urgență nr. 117/2010, începând cu 01.01.2011.

“**Art. 153 (9)** Organele fiscale competente **anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA,** conform prezentului articol:

a) dacă este declarată inactivă conform prevederilor art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data declarării ca inactivă.”

Alineatul (9) a fost modificat prin punctul 66. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011 începând cu 01.01.2012.

Potrivit prevederilor legale de mai sus, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală sau înscris în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform art. 78¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală; în cazul persoanelor impozabile care figurează în lista contribuabililor declarați inactivi, organele fiscale competente au obligația să anuleze înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt aplicabile și prevederile art. 146 alin (1), art. 152 alin (8) și art. 155 alin (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.**”

“Art. 152 (8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) **nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document.**”

“Art. 155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

j) **indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei.**”

Conform prevederilor legale de mai sus, rezulta că nu este deductibilă taxa pe valoarea adăugată facturată incorect de o societate care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

În speta, se reține că, în perioada 06.05.2009 – 27.12.2012, societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferentă facturilor fiscale emise de societăți furnizoare declarate contribuabili inactivi sau de societăți, persoane neimpozabile din punct de vedere al TVA, după cum urmează:

1. furnizorii care sunt declarați inactivi și care au furnizat servicii/bunuri contribuabile sunt :

- SC x SRL, CUI x – declarată contribuabil inactiv din data de 07.10.2010, conform OPANAF nr. 2499/21.09.2010 și pentru care a fost anulată înregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.11.2010;

- SC x SRL, CUI x – declarată contribuabil inactiv din data de 07.10.2010, conform OPANAF nr. 2499/21.09.2010 și pentru care a fost anulată înregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.11.2010; cod reactivat din data de 07.03.2011, conform OPANAF nr. 1730/18.02.2011 ;

- SC x SRL, CUI x – declarată contribuabil inactiv din data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009 și pentru care a fost anulată înregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.07.2009;

- SC x SRL, CUI x – declarată contribuabil inactiv din data de 11.06.2009, conform OPANAF nr. 1167/29.05.2009 și pentru care a fost anulată înregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.07.2009;

- SC x SRL, CUI x – declarată contribuabil inactiv din data de 24.08.2006, conform MO 726/24.08.2006 și pentru care a fost anulată înregistrarea ca platitori de TVA din data de 01.09.2006.

2. furnizorii care nu sunt înregistrați în scopuri de TVA la momentul livrării bunurilor / prestării serviciilor către contribuabilă :

- SC x SRL, CUI x ;

- x, CUI x ;

- x SRL, CUI x;
- x SRL, CUI x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contestatarei potrivit carora nu are posibilitatea verificarii societatii furnizoare, avand in vedere ca pe intreaga perioada supusa solutionarii, respectiv 06.05.2009 – 27.12.2012, exista prevederi legale (art. 11 alin. 1² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), potrivit carora fie procedura de declarare a contribuabililor inactivi este stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, fie contribuabilii inactivi sunt înscrși in Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, conform art. 78¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat; in ambele cazuri, **informatiile privind contribuabilii inactivi sunt publice, fiind afișate pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

Se retine ca, inclusiv **informatiile privind inregistrarea in scopuri de TVA a unei societati sunt afișate pe pagina de internet a Ministerului Finantelor Publice – Informatii fiscale si bilanturi.**

Prin urmare, este neintemeiata afirmatia contestatarei potrivit careia verificarea starii furnizorilor este dificila, cata vreme simpla accesare a paginii de internet a Ministerului Finantelor Publice/Agenției Naționale de Administrare Fiscală, permite identificarea tuturor societatilor cu care contestatara are relatii contractuale, in vederea verificarii starii acestora, respectiv in vederea verificarii indeplinirii tuturor conditiilor legale privind deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor. Astfel ca, faptul ca nu a verificat pe site-ul MFP/ANAF starea societatii furnizoare, nu o absolve de vina.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezultă că pentru TVA in suma de x lei aferentă facturilor fiscale emise de societati furnizoare declarate contribuabili inactivi sau de societati, persoane neimpozabile din punct de vedere al TVA, contribuabila nu are drept de deducere, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiată.

3.2.2 Referitor la modul de calcul al pro-ratei in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de control a calculat corect pentru perioada decembrie 2007 – aprilie 2012 o diferenta de pro-rata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele contestatarei nu sunt de natura sa modifice constatarile din raportul de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala in perioada decembrie 2007 – aprilie 2012, **X** este persoana impozabila cu regim mixt, intrucat a realizat atat operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, conform art. 147 alin 1 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat contestatara nu a inregistrat distinct in jurnalele de cumparari achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, achizitii pentru care nu se cunoaste destinatia, organele de inspectie fiscala au procedat

la calcularea pro-ratei definitive pe baza veniturilor inregistrate anual de institutie, rezultand urmatoarele valori:

- pentru anul 2007 – 22%;
- pentru anul 2008 – 47%;
- pentru anul 2009 – 34%;
- pentru anul 2010 – 51%;
- pentru anul 2011 – 64%.

Drept pentru care nu s-a acceptat la deducere TVA in suma de x lei (x).

In drept, potrivit dispozitiilor art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007:

„**Art. 147 (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. 127, 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 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. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale 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) 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 evidentiază 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.”

Se retine ca prevederi similare au existat pe întreaga perioada supusa solutionarii.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în situația în care persoana impozabilă cu regim mixt efectuează achiziții 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.

În speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala in perioada decembrie 2007 – aprilie 2012, **X** este persoana impozabila cu regim mixt, intrucat a realizat atat operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, conform art. 147 alin 1 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Intrucat, astfel cum insasi contestatara recunoste in contestatia formulata, aceasta nu a inregistrat distinct in jurnalele de cumparari achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, achizitiile destinate exclusiv realizarii de operatiuni care nu dau drept de deducere, achizitii pentru care nu se cunoaste destinatia, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea pro-ratei definitive pe baza veniturilor inregistrate anual de institutie, rezultand urmatoarele valori:

- pentru anul 2007 – 22%;
- pentru anul 2008 – 47%;
- pentru anul 2009 – 34%;
- pentru anul 2010 – 51%;
- pentru anul 2011 – 64%.

Se retine ca institutia a aplicat pro-rata numai pentru perioada 01.12.2007 - 30.09.2009, contrar dispozitiilor legale, anterior citate, desi avea obligatia calcularii pro-ratei inclusiv pentru perioada ulterioada datei de 30.09.2009, intrucat a obtinut venituri din subventii de la bugetul de stat pentru finantarea operatiunilor care nu se afla in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata (pe intreaga perioada supusa controlului) si venituri din inchirierea de bunuri imobile pentru care nu s-a optat pentru taxarea operatiunilor prevazute la art. 141 alin 2 lit e din Codul fiscal (pentru perioada decembrie 2007 – iunie 2010).

Drept pentru care nu s-a acceptat la deducere TVA in suma de x lei, care se compune din:

- x lei - **TVA de dedus in favoarea contribuabilei, pentru anul 2007;**
- x lei - TVA de dedus in favoarea contribuabilei, pentru anul 2008;
- x lei - TVA neacceptata la deducere, pentru anul 2009;
- x lei - TVA neacceptata la deducere, pentru anul 2010;
- x lei - TVA neacceptata la deducere, pentru anul 2011;

- x lei - TVA neacceptata la deducere, pentru perioada 01.01.2012 – 30.04.2014.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la cuantumul pro-ratei aferenta anului 2007, calculata de inspectia fiscala:

Se retine ca prin reducerea cuantumului veniturilor din subventii cu suma de x institutia a fost avantajata, in sensul ca i s-a acordat suplimentar TVA de dedus in suma de x lei.

Or, prin contestatia formulata aceasta nu demonstreaza dreptul său sau interesul legitim lezat, urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala cu privire la cuantumul pro-ratei aferente anului 2007.

2. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au calculat pro-rata aferenta anilor 2007 – 2009 si 2011, prin rotunjirea in plus a cotei procentuale:

Se retine ca prin rotunjirea in plus a cotei procentuale, institutia a fost avantajata, rezultand un cuantum mai mare al taxei pe valoarea adaugata deductibila.

Ca si in situatia anterioara, contestatara nu demonstreaza dreptul său sau interesul legitim lezat.

3. Referitor la calculul pro-ratei aferente anului 2010:

Astfel cum s-a retinut in referatul de solutionare a contestatiei, organul fiscal a mentionat, in mod eronat, cuantumul subventiilor, respectiv x lei, in loc de **x lei**, precum si cuantumul total al operatiunilor, respectiv x lei, in loc de **x lei** (x lei), **insa a calculat corect pro-rata, respectiv 51%**, cota rotunjita in favoarea contribuabilei (x lei/x lei = x%).

Fata de cele mai sus aratate, cu privire la acest capat de cerere contestatia formulata de **X**, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Avand in vedere cele prezentate la pct. 3.2.1 si 3.2.2, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** cu privire la TVA nedeductibila in suma de x lei.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru perioada 01.12.2007 – 30.09.2009, complexul sportiv avea obligatia de a colecta TVA in suma de x lei, cu privire la serviciile de cazare de scurta durata, in regim hotelier si serviciilor de asigurarea mesei, serviciilor de transport si recuperare fizica, pe motiv ca, in mod eronat, contribuabila le-a considerat, in temeiul dispozitiilor art. 141 alin. 1 lit I) din Codul fiscal, ca fiind strans legate de practicarea sportului sau a educatiei fizice, efectuate in calitate de organizatie fara scop patrimonial pentru persoanele care practica sportul.

Incepand cu luna octombrie 2009, contribuabila a considerat prestarea de servicii de cazare, masa si recuperare fizica catre cluburile sportive/organizatii si ligi sportive drept operatiuni taxabile.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 141 alin. 1 lit I) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 29 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in perioada 01.12.2007 – 30.09.2009:

Codul fiscal:

„**Art. 141 - (1)** Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

(...) I) 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.”

Normele metodologice:

„**29.** Scutirea prevăzută la art. 141 alin. (1) lit. I) din Codul fiscal se aplică pentru prestările de servicii ce au strânsă legătură cu practicarea sportului sau a educației fizice, efectuate în beneficiul persoanelor care practică sportul sau educația fizică, în situația în care aceste servicii sunt prestate de către organizații fără scop patrimonial, cum sunt organizațiile și ligile sportive, cluburile sportive, bazele sportive de antrenament, hotelurile și cantinele pentru uzul exclusiv al sportivilor. Nu se aplică scutirea de taxă pentru încasările din publicitate, încasările din cedarea drepturilor de transmitere la radio și la televiziune a manifestărilor sportive și încasările din acordarea dreptului de a intra la orice manifestări sportive.”

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus invocate, rezulta ca sunt scutite de TVA, fara drept de deducere, prestarile de servicii strans legate de practicarea sportului sau a educatiei fizice, efectuate de organizatii fara scop patrimonial pentru persoanele care practica sportul sau educatia fizica.

De asemenea, aceasta scutire se aplica pentru prestarile de servicii care au stransa legatura cu practicarea sportului sau a educatiei, efectuate in beneficiul persoanelor care practica sportul sau educatia fizica, in situatia in care aceste servicii sunt prestate de catre organizatii fara scop patrimonial, cum sunt organizatiile si ligile sportive, cluburile sportive, bazele sportive de antrenament, hotelurile si cantinele pentru uzul exclusiv al sportivilor.

In speta trebuie analizata si jurisprudenta europeana in domeniu, respectiv Deciziile Curtii Europene de Justitie in Cauzele C-253/07 Canterbury Hockey Club si Canterbury Ladies Hockey Club si C-18/12 Mesto Zamberk, aspect subliniat si de Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP prin adresa nr. 408464/12.03.2014.

Astfel, potrivit Cauzei C-253/07 Canterbury Hockey Club si Canterbury Ladies Hockey Club:

„19 Referitor la practicarea sportului și a educației fizice ca activități de interes general, prin scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă se urmărește încurajarea acestor tipuri de activități, dar **nu se scutesc în general toate prestările de servicii legate de aceste activități** (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec., p. I-589, punctul 39).

20 **Scutirea** prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă **este subordonată îndeplinirii anumitor condiții** care decurg din aceeași dispoziție.

21 În primul rând, **prestarea serviciilor strâns legate de sport sau de educația fizică** trebuie efectuată de o organizație menționată la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă. Astfel, pentru ca prestările de servicii în discuție să poată fi scutite în temeiul acestei dispoziții, **este esențial ca aceste prestări să fie efectuate de o organizație fără scop lucrativ**. Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, o astfel de condiție este susceptibilă de a fi îndeplinită în acțiunea principală.

22 În al doilea rând, prestările de servicii efectuate de astfel de organizații sunt susceptibile de a fi scutite ca operațiuni de interes general, cu condiția ca acestea **să fie prestări strâns legate de sport sau de educația fizică și să fie efectuate în favoarea persoanelor care practică sportul sau educația fizică**. Pe de altă parte, din articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) prima liniuță din A șasea directivă rezultă că prestările de servicii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) nu pot fi scutite **decât dacă sunt esențiale pentru** operațiunile scutite, și anume **practicarea sportului sau a educației fizice**.

23 Astfel, scutirea unei operațiuni se stabilește în special **în funcție de natura prestării de servicii efectuate și de raportul acesteia cu practicarea sportului sau a educației fizice**. (...)

28 Practicarea sportului în cadrul unei astfel de structuri presupune în general, din rațiuni practice, organizatorice și administrative, ca persoana fizică să nu organizeze ea însăși serviciile care sunt esențiale pentru practicarea sportului, ci clubul de sport din care face parte să organizeze și să presteze aceste servicii, cum ar fi, de exemplu, punerea la dispoziție a unui teren sau a unui arbitru necesar practicării oricărui sport de echipă. În astfel de situații, **se prestează servicii și se stabilesc raporturi juridice, pe de o parte, între clubul de sport și prestatorul de servicii și, pe de altă parte, între clubul de sport și membrii acestuia**.

32 Cu toate acestea, **pentru a putea beneficia de scutirea respectivă, prestările de servicii trebuie efectuate**, potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) și alineatul (2) litera (b) prima liniuță din A șasea directivă, **de către o organizație fără scop lucrativ, trebuie să fie strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități, beneficiarii efectivi ai acestor prestări fiind persoanele care practică sportul**. În schimb, prestările de servicii care nu îndeplinesc aceste condiții, în special pe cele legate de cluburile de sport și de funcționarea acestora, cum ar fi, de exemplu, consilierea în materie de marketing și de sponsorizare, nu pot beneficia de această scutire.

33 În ultimul rând, trebuie subliniat că, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) a doua liniuță din A șasea directivă, **prestarea de servicii nu este scutită**, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m), **dacă scopul principal al prestării este obținerea de venituri suplimentare** pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA.”

De asemenea, potrivit Cauzei C – 18/12 Mesto Zamberk:

“27. Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, **cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte ori a unei prestații unice** și, pe de altă parte, **dacă, în acest din urmă caz, această**

prestație unică face obiectul scutirii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 19, Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 21, precum și Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 52).

28. Trebuie considerat că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau prestații furnizate clientului sunt atât de strâns legate între ele încât formează în mod obiectiv o singură operațiune economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 22, Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 53, precum și Hotărârea Bog și alții, citată anterior, punctul 53). În plus, este vorba despre o prestație unică atunci când trebuie să se considere că unul sau mai multe elemente constituie prestația principală, pe când, dimpotrivă, alte elemente trebuie considerate una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală (a se vedea în special Hotărârile citate anterior CPP, punctul 30, Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 21, precum și Bog și alții, punctul 54 și jurisprudența citată).

29. Pentru a determina dacă o prestație complexă unică trebuie considerată o prestație strâns legată de sport în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, în pofida faptului că această prestație cuprinde și elemente care nu au o astfel de legătură, **se impune să se ia în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea pentru a căuta elementele caracteristice și pentru a identifica elementele predominante ale acesteia** (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, punctele 12 și 14, Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 27, precum și Hotărârea Bog și alții, citată anterior, punctul 61).”

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție rezulta următoarele:

- prestatările de servicii se stabilesc pe baza de raporturi juridice, pe de o parte, între clubul de sport și prestatorul de servicii și, pe de altă parte, între clubul de sport și membrii acestuia;
- prestatările de servicii efectuate de X în favoarea cluburilor sportive și naționale trebuie să fie strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități;
- beneficiarii efectivii ai acestor prestații trebuie să fie persoane care practică sportul;
- prestațiile menționate nu trebuie să fie destinate, în esență, obținerii de venituri suplimentare de către contestatara prin efectuarea unor operațiuni care se află în concurență directă cu cele ale societăților comerciale supuse taxei pe valoarea adăugată;
- serviciile în cauză trebuie să facă parte dintr-o prestație complexă unică; astfel ca trebuie stabilit că reprezintă serviciile de cazare, masa și recuperare fizică și că este punerea la dispoziție a spațiilor de pregătire (sali de sport, material sportiv), aspect subliniat și de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP prin adresa nr. 408464/12.03.2014.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezulta că niciuna dintre motivațiile contestatarii nu prezintă relevanță în susținerea cauzei, având în vedere următoarele considerente:

1. Contribuabila a prezentat în susținerea contestației documente care nu au legătura cu perioada supusă inspecției fiscale (01.12.2007 – 30.09.2009):

- adresa nr. x formulata de x, cu privire la acordarea „mesei calde” pentru sportivul x, in luna ianie 2013;
- adresa nr. x formulata de x, cu privire la asigurarea mesei pentru sportiva x, in perioada 19 – 30.06.2013;
- adresa nr. x formulata de x, cu privire la „servirea mesei” pentru sportivii clubului, in perioada 01.06.2013 – 30.06.2013;
- adresa nr. x formulata de x, cu privire la asigurarea cazarii si mesei pentru lotul de atletism, in perioada 24.06.2013 – 28.06.2013;
- situatia cazarilor din perioada ianuarie – iunie 2013.

2. Contestatara nu a facut dovada existentei unor raporturi juridice, pe de o parte, între aceasta si cluburile sportive și, pe de altă parte, între cluburile sportive și membrii acestuia, astfel ca, in contradictie cu sustinerile din contestatie, nu poate fi demonstrat faptul ca prestările de servicii (masa, cazare, recuperare fizica) efectuate de X în favoarea cluburilor sportive si nationale sunt strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități.

3. Lipsa unor contracte incheiate intre parti face imposibila stabilirea faptului ca serviciile in cauza fac parte dintr-o prestatie complexa unica; respectiv este imposibil a se stabili cat reprezinta serviciile de cazare, masa si recuperare fizica si cat reprezinta punerea la dispozitie a spatiilor de pregatire (sali de sport, material sportiv).

Fata de cele anterior prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA serviciile de cazare, masa si recuperare fizica, facturate in perioada 01.12.2007 – 30.09.2009, de catre contribuabila, în favoarea cluburilor sportive si nationale, cata vreme acesta institutie nu a facut dovada indeplinirii conditiilor legale prevazute la art. 141 alin. 1 lit I) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 29 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, motiv pentru care, cu privire la acest capat de cerere, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de X.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA):

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 – 3.3 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 26.04.2008 – 27.03.2013, accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA + x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si penalitati de întârziere.

Se retine ca stabilirea de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Astfel ca, intrucat la pct. 3.1 – 3.3 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand

TVA in suma de x lei, rezulta ca sunt datorate si accesoriile in suma totala de 457.151 lei, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 141 alin. 1 lit I), art. 146 alin (1), art. 147, art. 152 alin (8), si art. 155 alin (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 29 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 23, art. 78¹, art. 91, art. 92, art. 119, art. 120 si art. 120¹, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **X** impotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 x emisa de AFP Sector 2, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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