



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice XX

Serviciul Soluționare Contestatii 2



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

Brasov

Tel: 0268.308.476

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

Decizia nr. 1519/30.08.2017
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. XX S.R.L.
din loc. X, nr. XX, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 1X/14.06.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. XX/07.06.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX/14.06.2017 cu privire la contestația formulată de către **S.C. XX S.R.L.** cu domiciliul fiscal în XX, nr. X, jud. XX, CUI X24 împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/11.04.2017.

Contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX sub nr. ZZ/26.05.2017, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, respectiv data de 13.04.2017, potrivit confirmării de primire, în copie la dosarul cauzei.

Obiectul contestației îl constituie suma de **XX lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/11.04.2017.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și având în vedere adresa nr. A_SLP 1325/14.06.2017 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX prin Serviciul Soluționare Contestații X, este legal investită să soluționeze cauza.

A). Prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX sub nr. ZZ/26.05.2017 și la D.G.R.F.P. XX sub nr. ZZ/14.06.2017, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX – Inspectie Fiscală în baza Raportului de inspectie fiscală nr. XX/11.04.2017 și solicită anularea deciziei de impunere atacate și exonerarea acesteia de la plata creanței fiscale în valoare totală de XX lei.

Prin contestație, S.C. XX S.R.L. solicită și înregistrarea în scopuri de TVA.

Motivele invocate de către petentă în susținerea contestației decurg din prevederile art. 213, art. 214 din Directiva 2006/112/CE, prevederi legale pe care le reproduce în textul contestației precum și considerentele Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate asupra dreptului unei persoane impozabile să solicite și să fie înregistrată în scopuri de TVA dacă îndeplinește condițiile de formă impuse de lege,

prin Hotărârea Curții (Camera a doua) din 14 martie 2013 (cerere de decizie

preliminară formulată de l'Augstākās tiesas Senāts - Letonia) - Valsts ieņēmumu dienests/Ablessio SIA - cauza C -527/11), petenta reproducând în textul contestației pct. 25 - 39 din această hotărâre.

În baza prevederilor legale invocate și a considerentelor hotărârii mai sus menționate, petenta concluzionează:

- *“din interpretarea oferită de CJUE, rezultă fără echivoc că statele membre nu pot impune criterii arbitrare, prevăzute în legislația secundară, care să stea la baza refuzului înregistrării persoanei impozabile în scopuri de TVA și nu pot decide neatribuirea/anularea acestui cod pe motivul că “persoana impozabilă nu justifică intenția și nu are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA”, în lipsa unor dovezi serioase, bazate pe elemente obiective, ca acel agent economic va folosi codul de TVA în mod fraudulos.*

Procedura reglementată în dreptul național instituie o prezumție de vinovăție, de intenție frauduloasă, iar anularea codului de TVA are natura unei pedepse

În urma anulării înregistrării în scopuri de TVA pe acest considerent, agenții economici ajung în imposibilitatea continuării activității, întrucât nu pot deduce taxa aferentă achizițiilor, sunt obligați să plătească taxa colectată, livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de acestia având, astfel, un prēt majorat corespunzător, ce va determina, în timp, excluderea acestora de pe piață. În altă ordine de idei, modalitatea în care un asemenea operator economic „colectează” TVA este una cel puțin curioasă, înțelegându-se că acest operator este plătitor de taxă, dar neînregistrat în scopuri de TVA

*În esență, o dispoziție rațională de acest gen nu reprezintă transpunerea unei măsuri antiabuz, ci o **sanctiune** ” impusă societății, cuantificabilă și de neînlăturat, a cărei consecință este imposibilitatea desfășurării activității.*

*În ce privește **principiul neutralității taxei**, acesta este încălcat continuu prin refuzul exercitării dreptului de deducere, paralel cu obligația de plată a TVA colectată, care, la rândul său, nu poate fi dedusă de către beneficiarul mărfurilor sau serviciilor livrate sau prestate.”;*

- în opinia petentei, notiunile de “*intentie*” și “*capacitate*” la care face referire art. 316 alin. (11), litera h) din Codul Fiscal trebuie apreciate obiectiv, anularea în scopuri de TVA neputând opera fără o analiză pertinentă, realizată transparent și cu respectarea dreptului la apărare;

- în cauză, organul fiscal (SFM XX), a respins cererea petentei de înregistrare în scopuri de TVA pentru că nu a fost corect completat un formular, fără să procedeze la o analiză, realizată transparent cu respectarea dreptului la apărare.

În concluzie, petenta solicită anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, exonerarea de la plata creanței fiscale în valoare totală de XX lei precum și înregistrarea societății în scopuri de TVA.

B) Față de aspectele contestate se reține că, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finantelor Publice XX – Inspectie Fiscală în baza Raportului de inspectie fiscală nr. XX/11.04.2017, au fost stabilite în sarcina S.C. XX S.R.L., pentru perioada 2015 - 2016 obligații de plată suplimentare în sumă totală de **XX lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Obligația de plată suplimentară cu titlu de taxă pe valoarea adăugată este aferentă veniturilor înregistrate de societate din operatiuni taxabile efectuate în perioada în care avea anulat înregistrarea în scopuri de TVA ca urmare a întreruperii temporare a activității declarată la Registrul Comerțului, în baza prevederilor art. 153 alin. (9) litera b) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

C). Având în vedere constatările organelor fiscale, argumentele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la obligația de plată stabilită suplimentar în sumă de XX lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării de către Direcția Generală Regională a Finantelor Publice XX prin Serviciul Solutionare Contestatii 2 este să se pronunțe dacă, prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, organul fiscal a stabilit în mod legal în sarcina S.C. XX S.R.L., suma de XX lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care petenta nu prezintă motive de fapt și de drept care să demonstreze o altă stare de fapt decât cea reținută de organele de control.

În fapt, acțiunea de inspecție fiscală la S.C. XX S.R.L. a fost inițiată urmare a Adresei nr. X/19.05.2017 a Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X prin care s-a solicitat analizarea oportunității efectuării unei inspecții fiscale cu scopul individualizării taxei pe valoarea adăugată având în vedere unele aspecte constatate cu ocazia efectuării unui control inopinat de către inspectori ai Direcției Regionale Antifraudă Fiscală X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit vectorului fiscal, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA de la data de X.03.2006 până la data de X.08.2009, având ca perioadă de raportare trimestrul calendaristic. Din data de X08.2009, în baza prevederilor art. 153 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece societatea și-a interupt temporar activitatea, codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății a fost anulat.

Datorită neîndeplinirii, de către societate a obligațiilor declarative, prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2073/2011 societatea a fost inclusă în categoria contribuabililor inactivi. Prin Decizia nr. X/10.03.2016 emisă de organul de administrare fiscală a societății, respectiv Serviciul Fiscal Municipal XX, începând cu data de 21.X.2017, societatea a fost reactivată.

Potrivit evidentei fiscale și a evidentei contabile a societății, la control s-a constatat că, în perioada 2010 – 2014, societatea nu a desfășurat activitate respectiv nu a înregistrat venituri.

Cu începere din luna martie 2015 societatea a înregistrat achiziții și a emis facturi de prestări servicii către diversi parteneri înregistrând la sfârșitul anului 2015 venituri în sumă totală de X lei iar în perioada februarie - decembrie 2016 înregistrând venituri în sumă totală de X lei (Anexa XX a Raportul de inspecție fiscală).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că datorită depășirii, la sfârșitul anului 2015, a plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată (220.000 lei), societatea a solicitat organului fiscal înregistrarea în scopuri de TVA iar prin Decizia XX/03.06.2016, potrivit prevederilor art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal a respins cererea societății de înregistrare în scopuri de TVA, motivul fiind neefectuarea, la termenele prevăzute în notificarea transmisă de către organul fiscal, a completării, de către societate, a cererii de înregistrare în scopuri de TVA și a documentației anexate cererii de înregistrare.

În aceste condiții, în baza prevederilor art. 11 alin. (1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în baza prevederilor art. 11 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

“ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

[...]

(1³) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, căroră li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.”,

“ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

[...]

(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate...”

organele de inspecție fiscală, pentru veniturile înregistrate de societate în anul 2015 (XX lei) și în anul 2016 (XX lei), au calculat și stabilit în sarcina societății obligații de plată suplimentare în sumă totală de **XX lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată** [(XX lei x 24%) + (XX lei x 20%)].

În drept, prevederile art. 14 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscal conform căroră:

„ART. 14

Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

[...]

(2) *Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

Referitor la colectarea taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art. art. 11 alin. (1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în baza prevederilor art. 11 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, mai sus citate.

În speță, referitor la cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată veniturilor înregistrate de către societate în perioada 2015 – 2016, sunt aplicabile prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu valabilitate pentru anul 2015, art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (valabil de la 01.01.2016), conform căroră:

„ART. 140

Cotele

(1) *Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

„ART. 291

Cotele

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

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

Urmare celor mai sus prezentate și a prevederilor legale invocate, se reține că societățile comerciale cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA ca urmare a intrării acestora în inactivitate temporară declarată la Registrul Comerțului, nu beneficiază, de la data anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, aferentă prestărilor de servicii și livrărilor de bunuri efectuate în perioada respectivă.

În speță se reține că urmare a intreruperii temporare a activității, declarate la Registrul Comerțului, petentei i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (9), litera b) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu începere de la data de 01.X.2009.

La control s-a constatat că, deși societatea și-a reluat, în fapt, activitatea în luna XX 2015 prin emiterea unor facturi către mai mulți parteneri (14 facturi), în condițiile în care codul de înregistrare în scopuri de TVA al acesteia a fost anulat, **nu a întreprins, la data respectivă, niciun demers în vederea reactivării societății și înregistrării acesteia în scopuri de TVA, nu a completat și nu a depus la organul fiscal formularul 311** reglementat de dispozițiile Anexei la Ordinul ANAF nr. 632/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) "*Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*".

Or, potrivit prevederilor pct. 66 alin. (10¹) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

„(10¹) În sensul art. 153 alin. (9¹) lit. a) din Codul fiscal, data la care a încetat situația care a condus la anularea înregistrării, în cazul contribuabililor declarați inactivi fiscal, conform art. 78¹ din Codul de procedură fiscală, se înțelege data reactivării, iar în cazul contribuabililor care au intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, data la care a încetat situația care a condus la anularea înregistrării reprezintă data înscrierii în registrul comerțului a mențiunii privind reluarea activității.”, data la care societatea trebuia să întreprindă demersuri în vederea înregistrării acesteia în scopuri de TVA era luna X 2015, **demersuri pe care, însă, aceasta nu le-a întreprins.**

La data de 21.03.2016 potrivit Deciziei nr. XX/10.03.2016 emisă de Serviciul Fiscal Municipal XX, societatea a fost reactivată, în aceeași lună solicitând și înregistrarea în scopuri de TVA, cerere respinsă însă de către organul fiscal prin Decizia nr. XX/03.06.2016, consecința acestui refuz fiind rămânerea, în continuare a societății cu codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat.

Pentru operațiunile taxabile efectuate în perioada în care societatea nu a detinut un cod valabil de TVA, în speță sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (până la data de 31.12.2015), respectiv prevederile art. 11 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (de la 01.01.2016), mai sus citate și în baza cărora, pentru veniturile înregistrate de către petentă prin emiterea, în perioada 2015 – 2016, a celor 1X facturi către mai mulți parteneri, la control s-a calculat și s-a stabilit suplimentar obligația de plată în cuantum de XX lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, S.C. XX S.R.L., se prevalează de jurisprudența Curții Europene de Justiție pentru a evidenția faptul că - "*statele membre nu pot impune criterii arbitrare, prevăzute în legislația secundară, care să stea la baza refuzului înregistrării persoanei impozabile în scopuri de TVA și nu pot decide neatribuirea/anularea acestui cod pe motivul că persoana impozabilă nu justifică intenția și nu are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA, în lipsa unor dovezi serioase, bazate pe elemente obiective, ca acel agent economic va folosi codul de TVA în mod fraudulos.*".

În ceea ce privește invocarea în contestație a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, în speță se precizează că aceasta poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, astfel că, până la amendarea legislației naționale citate în speță, aceasta prevalează în soluționarea cauzei.

Mai mult decât atât, argumentatia petentei este construită, în fapt, în raport de refuzul Serviciului Fiscal Municipal XX de a da curs favorabil cererii petentei de înregistrare în scopuri de TVA, refuz materializat prin emiterea și comunicarea sub semnătură la data de 11.07.2016, către contestatoare, a *“Deciziei nr. X/03.06.2016 privind respingerea Cererii de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*, document existent în copie la dosarul cauzei; sintagma *“persoana impozabilă nu justifică intenția și nu are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA”*, mai sus citată de către petentă, fiind preluată din textul acestei decizii.

De altfel, în contestație, S.C. XXX S.R.L. face precizarea că *“în prezenta cauză autoritățile au înțeles să respingă cererea subscrisei societății pentru că nu am completat un formular, fără să procedeze la o analiză, realizată într-un mod transparent și cu respectarea dreptului la apărare. Asadar s-au încălcat prevederile Directivei 2016/112 la care am făcut referire ”*

În speță, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, împotriva acestui act administrativ S.C. XX S.R.L., putea să formuleze contestație potrivit prevederilor art. 270 alin. (1) din același act normativ.

S.C. XX S.R.L. **a înțeles să nu conteste** Decizia nr. X/03.06.2016 privind respingerea Cererii de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, așa cum rezultă din adresa nr. X din 21.08.2017 a Serviciului Fiscal Municipal XX, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. X/29.08.2017, adresa transmisă ca răspuns la solicitarea organului de soluționare a contestației prin adresa nr. X/03.08.2017.

Mai mult decât atât, în textul Deciziei nr. X/03.06.2016 se face precizarea că *“după remedierea situației care a condus la respingerea cererii, în condițiile prevăzute de art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA, prin depunerea unei noi cereri de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (formular 099) ”*.

Față de cele mai sus precizate organul de soluționare a contestației reține că obiectul contestației formulate de către petentă și tratat la acest capăt de cerere, este anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/11.04.2017 și exonerarea societății de la plata obligației suplimentare de plată stabilite și nu *“Decizia nr. X/03.06.2016 privind respingerea Cererii de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*, prevederile legale invocate de către petentă (art. 213, art. 214 din Directiva 2006/112/CE) precum și considerentele Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate asupra dreptului unei persoane impozabile să solicite și să fie înregistrată în scopuri de TVA dacă îndeplinește condițiile de formă

impuse de lege, prin Hotărârea Curții (Camera a doua) din 14 martie 2013 (cerere de

decizie preliminară formulată de l'Augstākās tiesas Senāts - Letonia) - Valsts ieņēmumu dienests/Ablessio SIA - cauza C -527/11), nefiind incidente în speță.

Cu referire la obligația de plată suplimentară stabilită prin Decizia de impunere nr. XX/11.04.2017, în contestație, S.C. XX S.R.L. arată că în condițiile în care, urmare anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, o societate comercială nu poate să deducă TVA aferentă achizițiilor dar este obligată să colecteze TVA aferentă prestărilor de servicii și livrărilor de bunuri, pretul bunurilor livrate și a livrărilor de bunuri se majorează corespunzător aspect care creează premisele excluderii acestora de pe piață, petenta afirmând că „*modalitatea în care un asemenea operator economic „colectează” TVA este una cel puțin curioasă, înțelegându-se că acest operator este plătitor de taxă, dar neînregistrat în scopuri de TVA*”.

Față de această afirmație a petentei, în cauză se face precizarea că pentru perioada martie 2015 – decembrie 2016, perioada în care societatea a desfășurat activitate economică în condițiile în care avea anulat codul de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, dispozițiile Ordinului nr. 2224/ 2013 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e) sau g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal" (valabil până la data de 16.03.2015) și ale Ordinului nr. 632/ 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311) "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 153 alin. (9) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal" (valabil de la data publicării în Monitorul oficial, respectiv 16 martie 2015), reglementează modalitatea prin care un operator economic neînregistrat în scopuri de TVA (având, în fapt înregistrarea în scopuri de TVA anulată), colectează și declară taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile, **procedură nerespectată de către societatea societate.**

În consecință, aceasta susținere a petentei nu poate fi reținută pentru soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește principiul neutralității taxei care, în opinia petentului, a fost încălcat continuu prin tratamentul fiscal aplicat la control, respectiv refuzul exercitării dreptului de deducere, paralel cu obligația de plată a TVA colectată, care, la rândul său nu poate fi dedusă de către beneficiarul marfurilor sau serviciilor livrate sau prestate, **afirmația este neintemeiată** câtă vreme, după înregistrarea în scopuri de taxă a contribuabilului a cărui cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, acesta are posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, potrivit dispozițiilor art. 11 alin. (6), din Legea nr. 227 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

[...]

(6) *Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316*

alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323. În situația în care inactivitatea și reactivarea, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile respective vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării.

În aceeași măsură, după înregistrarea în scopuri de TVA a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective în condițiile reglementate de dispozițiile art. 11 alin. (7), din același act normativ, conform căroră:

” (7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, 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 și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în

condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.”

In concluzie, prin modalitatea în care reclamanta a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele fiscale au emis, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/11.04.2017, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„(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.”*, simplele afirmații ale petentei, ce nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În speță, sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;”,

coroborate cu cele ale art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că:

„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Drept urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate în faza contestației de către petentă nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organul de control, se reține că acesta **a procedat în mod legal** la emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017 prin care au fost stabilite, în sarcina petentei, obligații de plată suplimentare în sumă de **XX lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată, motiv pentru care **contestatia formulată urmează să fie respinsă ca neîntemeiată**.

În cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală 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 A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit căroră:

„Art. 279 Soluții asupra Contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

“11. 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;”

2. Referitor la solicitarea petentei de înregistrare în scopuri de TVA

Cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. XX, prin Serviciul Solutionare Contestatii 2, este dacă organul de soluționare se poate investi cu solutionarea acestui capăt de cerere din contestație în condițiile în care această solicitare nu intră în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestatia formulată, S.C. XX S.R.L. solicită înregistrarea în scopuri de TVA.

În drept, potrivit art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5). [...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Tododată, conform pct. 5.1 și 5.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Se reține că, potrivit art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele specializate în soluționarea contestațiilor, constituite la nivelul D.G.R.F.P. XX, **au o competență strict delimitată, ele nu se pot investi decât cu soluționarea contestațiilor care privesc sume stabilite în decizii de impunere**, în actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și în titlurile de creanță privind obligațiile fiscale, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres și limitativ prevăzute de lege.

În acest sens, pct. 9.9 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 prevăd următoarele:

„În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acesteia organelor competente.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate precum și faptul că cererea de înregistrare în scopuri de TVA a societății are un alt caracter decât cel de cale administrativă de atac, iar formularea acesteia excede competenței atribuite organului de soluționare prin prevederile legale mai sus invocate, rezultă că soluționarea solicitării S.C. XX S.R.L. de înregistrare în scopuri de TVA **nu intră în competența de soluționare a D.G.R.F.P. XX - Serviciul soluționare contestații X**, urmând ca această cerere a societății să se restituie organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, în vederea înaintării acesteia, spre soluționare, organelor competente.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 272, art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. XX S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX/11.04.2017, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/11.04.2017, în ceea ce privește suma de **XX lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Transmiterea către Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX – Activitatea de Inspecție Fiscală, a capătului de cerere privind solicitarea societății de înregistrare în scopuri de TVA, în vederea înaintării acesteia, spre soluționare, organelor competente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul XX, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL