



Serviciul soluționare contestații

**DECIZIA nr. din 2021 privind soluționarea  
contestației formulată de S.C. X S.R.L.,  
cu sediul în București, ...,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG ...**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG ..., completată cu adresa înregistrată sub nr. MBR-REG ..., de către Administrația ... a Finanțelor Publice cu privire la soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L. prin reprezentant convențional Cabinet de Avocat Y, în baza împuternicirii avocațiale seria .., cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în... București.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de 15.07.2021 și înregistrată la Administrația ... a Finanțelor Publice sub nr.... în data de .., completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG ..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. ..., comunicată la data de 08.06.2021, prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de ... lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată societatea contestatoare solicită anularea deciziei de impunere nr. ..., pentru următoarele motive:

- societatea desfășoară activități de telecomunicații prin rețele cu cablu pentru care s-a înregistrat în scopuri de TVA odată cu înființarea societății;
- în anul 2016 D.G.R.F.P.B. a comunicat Decizia privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, din oficiu, potrivit dispozițiilor art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal;
- AS...FP susține că avea obligația depunerii Declarației 311 conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015, în condițiile în care a efectuat după anularea înregistrării în scopuri de TVA, livrări de bunuri, prestări

de servicii și/sau achiziții de bunuri și/sau de servicii pentru care există obligația plății de TVA colectată potrivit art. 11 alin. (8) Cod fiscal;

- dispozițiile art. 11 alin. (8) din Codul fiscal, reglementează faptul că persoana impozabilă nu va mai beneficia de dreptul de deducere a taxei în situația în care i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, însă izvorul obligației de plată a TVA colectată își are temeiul în cuprinsul altor dispoziții, respectiv art. 316 din Codul fiscal;

- în cadrul Secțiunii 2<sup>1</sup> - Reguli speciale pentru aplicarea TVA, alin. (2) lit. c) stabilește remediul pentru persoana impozabilă care nu a colectat TVA pentru livrările de bunuri/prestări de servicii taxabile efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, respectiv nu a depus declarația privind TVA colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar a emis facturi;

- AS...FP nu a transmis societății nicio notificare în sensul de a-i îndruma către procedurile legale pe care ar fi trebuit să le întreprindă, de-abia la nivelul anului 2021, solicitându-le retroactiv toate taxele pe care ar fi trebuit să le colecteze în această perioadă. În susținere invocă dispozițiile art. 7 și art. 107 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- societatea ar fi putut să fie obligată la înregistrarea în scopuri de TVA în temeiul art. 316 din Codul fiscal;

- odată cu anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind în eroare cu privire la legislația în vigoare, neînțelegând motivul real pentru care aceasta a fost anulată și nici care ar fi fost pașii următori pentru a intra în legalitate, a optat pentru scutirea de la plată a TVA, realizând anual o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut de art. 310 alin. (1) din Codul fiscal.

În concluzie, societatea contestatară consideră că nu se încadrează condițiilor cerute de lege pentru obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA, nedepășind plafonul existent, iar pe de altă parte, a considerat cu bună-credință că acesta a fost motivul anulării înregistrării din oficiu, motiv pentru care nu avea nici dreptul nici obligația de a colecta TVA.

II. Organele fiscale din cadrul Administrației ... a Finanțelor Publice au efectuat o verificare documentară a situației fiscale a societății X S.R.L., urmare constatării unor neconcordanțe între sumele declarate de societate în "*Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României*" (formular 394) și sumele declarate de către diverși clienți ai societății.

Ca urmare, prin adresa nr. .. au solicitat societății balanțele de verificare și jurnalele de vânzări aferente perioadei august 2016 - decembrie 2019.

În urma controlului documentar au rezultat următoarele:

- societatea este persoană impozabilă în sensul TVA, urmare realizării de venituri, activitate principală declarată - Activități de telecomunicații prin rețele de cablu, conform art. 269 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015;

- societății i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, începând cu data de 02.08.2016;

- după anularea înregistrării în scopuri de TVA, societatea a efectuat livrări de bunuri/prestări de servicii și/sau achiziții de bunuri și/sau de servicii pentru care sunt obligate la plata taxei, pentru care exista obligația plății TVA colectate potrivit art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal;

- în perioada 02.08.2016 - 30.04.2021, societatea avea obligația depunerii la AS...FP a Declarației 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. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- societatea a depus la organul fiscal Declarațiile 311 aferente perioadei 08.2016 - 03.2021, pentru care a declarat TVA de plată în sumă totală de ... lei;
- începând cu data de 14.05.2021, societatea a fost reînregistrată în scopuri de TVA.

Organele fiscale au constatat faptul că în Declarațiile 311 depuse la AS...FP contribuabilul a diminuat TVA colectată, aceasta fiind inclusă în baza impozabilă a TVA, motiv pentru care au majorat TVA colectată cu diferența dintre TVA aplicată bazei de impozitare aferentă facturilor de vânzare emise de către societate în perioada 02.08.2016 - 30.04.2021 și TVA colectată de către contribuabil în Declarațiile 311, rezultând TVA colectată constatată de organele de inspecție fiscală în sumă de ... lei, calculată la o bază impozabilă de ... lei.

De asemenea, organele fiscale au constatat faptul că nu avea dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate, pentru că începând cu data de 01.08.2016 i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare verificărilor efectuate organele fiscale au stabilit, sub rezerva verificării fiscale ulterioare, obligații fiscale de plată, reprezentând TVA de plată în sumă de ... lei pentru perioada 02.08.2016 - 30.04.2021.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa de către organele fiscale în urma verificării documentare, în condițiile în care argumentele aduse prin contestația formulată nu sunt de natură să combată constatările organelor fiscale care au stat la baza stabilirii obligațiilor.*

În fapt, societatea X S.R.L. a fost supusă unei verificări documentare și urmare constatării unor neconcordanțe între sumele declarate de societate în "Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României" (formular 394) și sumele declarate de către diverși clienți ai societății, organele fiscale au înștiințat societatea în data de 07.04.2021 cu privire la aceste neconcordanțe și i-au solicitat acesteia documente și explicații.

Prin solicitarea de documente/informații nr. ... organele fiscale au solicitat societății X S.R.L., în temeiul art. 58, art. 64 și art. 149 din Codul de procedură fiscală, balanțe de verificare și jurnalele de vânzări aferente perioadei august 2016 - decembrie 2019.

După transmiterea Declarațiilor 311 de societate, în perioada 04.05.2021 - 06.05.2021, în vederea finalizării documentare pentru clarificarea situației de fapt fiscală organul fiscal a comunicat societății în data de 24.05.2021, constatările din proiectul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare și invitația pentru audiere nr. ..., prin care societatea a fost invitată pentru susținerea orală a punctului de vedere în data de 26.05.2021, cu următor termen stabilit în caz de neapareare pentru data de 28.05.2021.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. ... a fost înmănată reprezentantului societății sub semnătură în data de 08.06.2021, prin decizie stabilindu-se, sub rezerva verificării fiscale ulterioare, o diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei pentru perioada 02.08.2016 - 30.04.2021, organele fiscale constatând că în Declarațiile 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" depuse la AS...FP contribuabilul a diminuat taxa pe valoarea adăugată colectată, aceasta fiind inclusă în baza impozabilă a TVA, iar pentru diferențele dintre taxa pe valoarea adăugată colectată aplicată bazei de impozitare aferentă facturilor de vânzare emise și taxa pe valoarea adăugată colectată de către contribuabil în Declarațiile 311 rezultate colectându-se TVA conform prevederilor art. 286 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. a) și b), art. 291 alin. (1) lit. b), art. 310 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal și pct. 36 lit. a) de la Titlul VII din H.G. nr. 1/2016.

Prin contestația formulată societatea X S.R.L. susține în esență faptul că nu avea obligația de a colecta TVA deoarece nu se încadrează în condițiile cerute de lege pentru obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA, nedepășind plafonul existent, iar pe de altă parte, a considerat cu bună-credință că acesta a fost motivul anulării înregistrarea din oficiu, motiv pentru care nu avea nici dreptul nici obligația de a colecta TVA.

În drept, potrivit art. 11 alin. (8), art. 307 alin. (1), art. 316, art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

*"Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. 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 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, persoanele impozabile 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."*

*"Art. 307 - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331 . (...)"*

**”Art. 316 - (11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:**

**(...)**

**d) dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 323 pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;**

**(12) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), la solicitarea persoanelor impozabile organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alin. (9) astfel:**

**(...)**

**c) în situația prevăzută la alin. (11) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:**

- 1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;**
- 2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;**

**(13) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (11) au obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 323, indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 322, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA.**

**(14) Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (12) nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 310 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (6) și (8).”**

**”Art. 324 - Decontul special de taxă și alte declarații**

**(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:**

**a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;”**

**b) taxa colectată care trebuie plătită pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare, dar a căror**

*exigibilitate de taxă potrivit art. 282 alin. (3) - (8) intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.”*

Totodată, se reține că în Anexa 2 la Ordinul nr. 795/2016 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. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal*” sunt prezentate Instrucțiunile de completare a formularului (311).

Prin acest Ordin, legiuitorul a dispus :

*„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. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”, denumită în continuare declarație, se depune după cum urmează:*

*- potrivit art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, din oficiu, conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) sau h) din Codul fiscal, și care efectuează, după anularea înregistrării în scopuri de TVA, livrări de bunuri/prestări de servicii și/sau achiziții de bunuri și/sau de servicii pentru care sunt obligate la plata taxei, pentru care există obligația plății taxei colectate în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal;(…)”*

Legiuitorul a mai prevăzut că termenul de depunere a Declarației 311 este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate de persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat din oficiu, conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) sau h) din Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) pot desfășura activitate economică și după anularea codului de TVA, însă nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate și sunt supuse obligației de plată a TVA colectată aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

În această situație, agentul economic are obligația să calculeze, să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată la bugetul de stat, utilizând formularul special, 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. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal*”.

Persoana impozabilă din România al cărei cod de TVA a fost anulat conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. d), nu poate aplica regimul special de scutire reglementat prin art. 310 din Codul fiscal, până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligată să aplice prevederile art. 11 alin. (6) și (8). În acest caz, persoana impozabilă nu se poate considera ca fiind neplătitoare de TVA, aceasta având, conform legii, calitatea de „*persoană impozabilă a cărei cod de TVA a fost anulat din oficiu*”.

În speță, din documentele aflate la dosarul contestației se reține faptul că, conform vectorului fiscal, societatea figurează ca înregistrată în scopuri de TVA în perioada 01.02.2012 - 01.08.2016.

Deoarece societatea X S.R.L. nu a depus deconturile de TVA, organele fiscale competente i-au anulat înregistrarea în scopuri de TVA în temeiul art. 316 alin. (11) lit. d) din Codul fiscal, începând cu data de **01.08.2016**. Începând cu trim. IV anul 2016, societatea X S.R.L. nu a mai colectat taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate, nu a declarat-o și plătit-o bugetului de stat, deși art. 11 alin. (8) prevedea în mod expres că și contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA rămân supuși obligației de plată a TVA colectată pentru toate operațiunile impozabile desfășurate în perioada în care nu mai sunt înregistrați în scopuri de TVA.

Sușinerile contestatarei privind nedatorarea TVA pentru operațiunile realizate în perioada 02.08.2016-30.04.2021 pe motiv că valoarea acestora nu se încadrează în cuantumurile pentru care o persoană devine plătitor de TVA sunt neîntemeiate, în condițiile în care:

1. Prin anularea codului de TVA societatea nu și-a pierdut calitatea de persoană impozabilă, nu a devenit persoană neplătitoare de TVA, astfel că nu-i era interzis să emită factură și bon fiscal cu TVA, legislația fiscală stabilind doar cu titlul de sancțiune că trebuie să colecteze TVA pentru operațiunile taxabile desfășurate dar nu are drept de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate, până la data înregistrării în scop de TVA. În situația dată, societatea trebuia să completeze formularul „311” aplicând instrucțiunile prevăzute în ordinul ANAF pentru aprobarea modelului și conținutului formularului ”311”, anterior menționat, în vigoare în perioada în care taxa devenea exigibilă.

Astfel, persoanele obligate la plata taxei sunt cele prevăzute la art. 269 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv persoanele impozabile care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, fără nicio distincție în funcție de volumul/valoarea bunurilor livrate/serviciilor prestate, societatea confundând regimul persoanelor impozabile obligate la plata TVA conform art. 307 din Codul fiscal cu regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, aplicabil în condițiile art. 310 din Codul fiscal. Astfel, conform acestui regim special, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care în anul calendaristic precedent și anul în curs realizează operațiuni sub plafonul de scutire, pot solicita scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Or, în cazul societății X S.R.L. nu este vorba de o scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, la solicitarea contribuabilului, ci de o anulare a înregistrării în scop de TVA a contribuabilului, ca o formă sancționatorie pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative și care are alte consecințe fiscale față de scoaterea din evidență la cerere.

În acest sens, organul de soluționare a contestației reține că teza ultimă a art. 316 alin. (14) din Codul fiscal prevede în mod expres că ***”Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute la alin. (12) nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzută la art. 310 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (6) și (8).”***

Cu alte cuvinte, persoanele cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform procedurii prevăzute pentru aplicarea art. 316 alin. (11) lit. d) din Codul fiscal nu mai pot aplica regimul special de scutire de TVA pentru

întreprinderi mici, chiar dacă ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire, acestea rămânând obligate la colectarea și plata TVA conform art. 11 alin. (8) din Codul fiscal (cazul contribuabilului contestator X S.R.L.).

2. Organele de inspecție fiscală au aplicat întocmai prevederile legislației fiscale, în condițiile în care obligativitatea plății TVA colectate pentru acest contribuabil este instituită prin art. 11 alin. (8) din Codul fiscal, invocat expres de organele fiscale, împreună cu celelalte temeuri legale aplicate speței, menționate și ele în cuprinsul actelor atacate, respectiv: art. 281, art. 282 (faptul generator și exigibilitatea), art. 291 (cota de TVA), art. 324 (persoana obligată la plata taxei), art. 319 (emiterea facturilor), art. 321 (evidența operațiunilor), art. 323 (decontul de taxă), art. 324 (decontul special de taxă și alte declarații) și art. 326 din Codul fiscal (plata taxei) și art. 102 alin. (3) din Codul de procedură fiscală (Forma și conținutul declarației fiscale).

3. Prin art. 324 alin. (10) din Codul fiscal legiuitorul a înțeles să reglementeze, faptul că persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal sunt obligate să plătească TVA și să depună o declarație în acest sens pentru TVA colectată care trebuia plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate (ipoteză aplicabilă societății care a realizat prestări de servicii în perioada în discuție - obligație generată de prevederile art. 11 alin. (8) din Codul fiscal);

4. Totodată, pentru a calcula valoarea TVA colectată, societatea trebuia să procedeze în conformitate cu prevederile art. 286 și Normelor metodologice date în aplicarea art. 291 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 1/2016, conform căroră:

*„36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:*

*a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;*

*b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv  $20 \times 100 / 120$  în cazul cotei standard și  $19 \times 100 / 119$  începând cu data de 1 ianuarie 2017,  $9 \times 100 / 109$  sau  $5 \times 100 / 105$  în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:*

*1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;*

*2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;*

*3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;*

*4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul*



*nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”*

Suștinerea contestatarii precum că a considerat cu bună-credință că motivul anulării înregistrării din oficiu a fost faptul că nu a depășit plafonul existent astfel încât nu avea obligația de a colecta TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece, pe de o parte, înregistrarea în scopuri de TVA din data de 01.03.2012 a fost anulată potrivit dispozițiilor art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **”dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 323 pentru 6 luni consecutive, (...)”**, iar pe de altă parte, prevederile codului fiscal statuează în mod expres că persoanele impozabile cărora le-a fost anulat din oficiu codul de TVA nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 310 din Legea 227/2015, până la data înregistrării în scopuri de TVA fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (8) din Legea nr. 227/2015.

Astfel, organul de soluționare constată că:

- societatea contestată nu a prezentat nicio dovadă că a contestat decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, deși avea această posibilitate potrivit dispozițiilor legale și mențiunii din cuprinsul deciziei și fără a depune în susținerea cauzei niciun document sau înscris neanalizat de organele fiscale și care să-i probeze afirmațiile, deși potrivit art.269 și art.276 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate;

- obligația colectării taxei pe valoarea adăugată derivă din simplul fapt că este persoană impozabilă chiar dacă i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA;

- în perioada verificată societatea nu putea aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire, respectiv nu putea opta pentru calitatea de neplatitor de TVA, deoarece conform legii are calitatea de *”persoana impozabilă a carui cod de TVA a fost anulat din oficiu”*, aspect care rezultă și din *Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal*, postat pe site [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro), conform căruia codul de TVA a fost anulat în data de 24.08.2016.

Cu privire la susținerea contestatarii că nu a primit o notificare prin care să i se aducă la cunoștință faptul că trebuia să colecteze și să declare la bugetul de stat TVA, organul de soluționare reține că prevederile Codului fiscal anterior citate dispun obligațiile fiscale pe care societatea trebuie să le îndeplinească în cazul în care codul de TVA i-a fost anulat din oficiu în situația prevăzută la art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea 227/2015, iar societatea nu se poate apăra prin invocarea necunoașterii legii. Conform principiului de drept „*nemo censetur legem ignorare*” necunoașterea sau cunoașterea greșită a legii nu înlătură obligația persoanelor de a se conforma legii și de a răspunde pentru încălcarea ei.

De asemenea, cu privire la obligația organului fiscal de a o înștiința că trebuie să depună declarația de TVA se reține că societatea nu indică niciun act normativ prin care legiuitorul ar fi dispus această obligație în sarcina organelor fiscale, astfel că nu se poate reține în sarcina acestuia încălcarea vreunei prevederi legale.

Totodată, se reține că legislația fiscală nu obligă persoana impozabilă să solicite înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează operațiuni impozabile după data anulării codului de TVA, legiutorul statuând că *"După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), la solicitarea persoanelor impozabile organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alin. (9) astfel:*

*(...)*

*c) în situația prevăzută la alin. (11) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:*

- 1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;*
- 2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;"*, ca o manifestare a voinței proprii a persoanei impozabile, altfel aceasta putând să aplice prevederile art. 11 alin. (8) din Legea nr. 227/2015.

Mai mult, în speță, este vorba de diferențe stabilite pe baza unei verificări documentare, sub rezerva unei verificări fiscale ulterioare, iar organele fiscale i-au precizat punctual societății ce neconcordanțe au constatat, au acceptat documentele furnizate de societate, au transmis proiectul deciziei de impunere societății și i-au dat posibilitatea să-și exprime, oral sau în scris, punctul de vedere cu privire la constatările înscrise în proiect.

De altfel, așa cum rezultă din constatările organelor fiscale societatea a depus declarațiile 311 ulterior demarării acțiunii de control documentar, în urma controlului documentar fiind stabilite diferențe de TVA în sumă de ... lei, ca diferență între TVA aplicată bazei de impozitare aferentă facturilor de vânzare emise de către societate în perioada 02.08.2016 - 30.04.2021 și TVA colectată de către contribuabil în Declarațiile 311, conform art. 286 Cod fiscal, respectiv pct. 36 din Normele metodologice.

Se menționează faptul că în ceea ce privește diferența stabilită în urma controlului documentar, societatea nu aduce niciun argument în susținerea cauzei.

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate prin contestație de către contestatoare nu demonstrează că diferențele de obligații fiscale individualizate prin decizia de impunere contestată au fost stabilite nelegal sau incorect de organele fiscale, rezultă că în mod legal au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pentru perioada 02.08.2016 - 30.04.2021, când societatea avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația societății urmează a fi respinsă.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (8), art. 286, art. 291 alin. (1), art. 307 alin. (1), art. 316, art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ordinul nr. 795/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (311), pct. 36 lit. a) de la Titlul VII din H.G. nr. 1/2016, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

## DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația S.C. X S.R.L. formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. ..., emisă de Administrația ... a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale reprezentând TVA în sumă de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.