

DECIZIA NR. 548/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 9288/13.03.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 1351/12.03.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 9288/13.03.2019, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX1/2010, având domiciliul fiscal în jud. X, mun. X, str. Brândușelor nr. 6.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 951/15.02.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.12.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.12.2018 și are ca obiect **suma de T lei, reprezentând TVA suplimentară de plată.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a confirmat primirea sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.12.2018, respectiv data de **08.01.2019**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **15.02.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația a fost formulată prin administrator KK și este semnată în original.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/18.12.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/18.12.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de T lei.

În prezentarea situației de fapt, petenta prezintă următoarea succesiune de evenimente:

– în 15.11.2010 are loc transferul societății din jud. Z în jud. X, încep procedurile de autorizare sediu/societate/norme fiscale etc. (societatea deține atribut fiscal RO)-document justificativ Certificat Constatator;

– în 08.08.2012 conform Decizie nr. 78978 privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în baza art. 153 alin. 9/art. 153¹ alin. (9) sau alin. (11) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, societatea este înștiințată că: „înregistrarea în scopuri de TVA (...) a fost anulată potrivit art. 153 alin. (9) lit. (e) , întrucât în deconturile de TVA aferente perioadei fiscale din semestrul anterior, depuse la organul fiscal, nu au fost evidențiate operațiuni realizate în cursul acestei perioade de raportare”;

– în 05.05.2015 a depus la organul fiscal Cerere de fiscalizare și instalare nr. 20686, conform normelor în vigoare la data respectivă a CASEI DE MARCAT- societate instalatoare SC E SRL;

- în 07.05.2015 primește adresa răspuns ANAF nr. REG-20686 cu fiscalizarea casei de marcat conform art. 61 din H.G. 479/2003. (FĂRĂ TVA);
- în 19.05.2015 - CERTIFICAT OPERAȚIUNE EFECTUATĂ nr. 152960, de instalare casă de marcat (FĂRĂ TVA);
- în 20.05.2015 - DECLARAȚIE de instalare casă de marcat nr. 76732 (FĂRĂ TVA)

toate aceste documente având atașate probe emise de casa de marcat cu TVA 0%;

- în iulie 2016 societatea constată că se va depăși plafonul și începe demersurile pentru solicitarea înregistrării în scopuri de TVA, cererea fiind preluată abia în luna august;
- în 09.08.2016 primește Decizia de răspuns nr. 816900 prin care cererea sa a fost respinsă, potrivit art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 cu motivarea: „la data depunerii cererii de înregistrare în scopuri de TVA, actualii administratori/asociați în cazul societăților reglementate de Legea societăților nr. 31/1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare, se aplică numai pentru asociații majoritari sau după caz asociatului unic, Kozma Karoly, aveau fapte înscrise în cazierul fiscal de natura atragerii răspunderii solidare cu debitorul”. Totodată, în adresa de răspuns se precizează că „după remedierea situației care a condus la respingerea cererii, în condițiile prevăzute de art. 316 alin. (12) din Legea 227/2015 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 valoare adăugată”.

Având în vedere cele de mai sus, societatea se întreabă de ce nu i-a fost adus la cunoștință faptul că trebuia să depună decont de TVA.

- în 05.10.2016 i se eliberează CERTIFICAT DE ATESTARE FISCALĂ nr. 802693;
- 12.06.2017- verificare online pe site-ul ANAF.RO pentru administrator, înregistrarea privind îndreptarea situației care a stat la baza respingerii cererii din anul anterior;
- în 01.11.2017- CERTIFICAT CAZIER FISCAL nr. 3086 fără fapte înscrise în acesta;
- în 03.11.2017- CERERE înregistrare în scopuri de TVA nr. 928871;
- în 07.11.2017- DECIZIE privind înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 alin. (12) din Legea 227/2015, în baza art 316 alin. (12) lit. d) din Codul Fiscal- se eliberează Certificatul seria B nr. 1726442;
- în 08.11.2017 - NOTIFICARE aplicarea sistemului de TVA la încasare nr. 928832;
- în 16.07.2018 - CERTIFICAT DE ATESTARE FISCALĂ nr. 910103 (cu 3 luni înainte de începerea inspecției fiscale)

Petenta sesizează că nici în acest moment nu a fost niciun fel de discuție referitoare la obligația de a colecta/vârșa și nu deduce TVA pentru anii 2015/ 2016/ 2017.

Societatea se întreabă dacă ar fi vrut să colecteze TVA, cum ar fi putut face acest lucru tehnic vorbind, pe ce bază legală sau în ce modalitate ar fi putut să emită factură și bon fiscal cu TVA, în condițiile în care, consideră ea, documentele fiscale nu sunt de asemenea natură?

Petenta afirmă că suma stabilită suplimentar reprezentând TVA colectată de T lei, reprezintă 18% din cifra de afaceri, respectiv 65% din profitul total al perioadei verificate, respectiv iunie 2015- noiembrie 2017, și este imposibil de achitat.

Față de cele specificate mai sus, contestatara consideră că organele de control în mod nejustificat și abuziv au stabilit în sarcina sa TVA colectată în sumă de T lei fără să acorde drept de deducere a TVA provenind din facturile de achiziție a bunurilor utilizate pentru desfășurarea activității și invocă prevederile art. 145, alin. (1) și alin. (2) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 297 alin. (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) și b) din Legea 227/2015.

Petenta consideră că, având în vedere prevederile pct. 84 alin. (2) și (3) din HG 1/2016

date în aplicarea art. 310 din Legea 227/2015, organele de inspecție fiscală ca urmare a nerespectării prevederilor legale au colectat TVA la veniturile înregistrate în perioada fără a avea în vedere taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri, inclusiv a bunurilor de capital, și serviciilor efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, respectiv 07.11.2017.

De asemenea, societatea consideră că organele fiscale aveau obligația de a o înregistra din oficiu ca plătitoare de TVA, după ce a fost depășit plafonul, respectiv în IULIE 2016, ca efect al atingerii/depășirii plafonului de scutire, nu pentru că ar fi optat pentru taxare.

În susținere, face trimitere la argumentația Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în cauza C-183/2014, Salomie și Oltean și la principiul fundamental al neutralității TVA-ului care impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.12.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de T1 lei, din care T lei TVA suplimentară de plată și -T2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Perioada verificată a fost 01.01.2015-07.11.2017 pentru TVA, 01.10.2016-31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 01.01.2015- 31.12.2016 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-x/18.12.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.12.2018 contestată, SC X SRL are ca principal obiect de activitate declarat „Lucrări de instalații electrice”-cod CAEN 4321 iar în perioada verificată a desfășurat în principal activități de instalare și întreținere de sisteme de alarmă, sisteme de supraveghere CCTV, sisteme de control acces, sisteme alarmă incendiu, sisteme interfonie/videointerfonie, rețelistică, sisteme alarmă auto, sisteme localizare auto, sisteme sonorizare.

Organele de control precizează că în data de 08.08.2012, înregistrarea în scopuri de TVA a societății a fost anulată, din oficiu, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din cauza lipsei operațiunilor în decontul de taxă pe valoarea adăugată (cod de TVA anulat în perioada 01.08.2012- 07.11.2017), iar din verificările efectuate s-a constatat neîndeplinirea obligațiilor declarative în ceea ce privește depunerea declarației tip 311 pentru perioada iunie 2015-octombrie 2017, cu toate ca societatea a desfășurat activitate economică în acest interval de timp.

Inspectorii fiscali mai precizează că în baza Deciziei privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art. 316 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înregistrată sub nr. 956882 din 07.11.2017, SC KM Systems & Services SRL a fost înregistrată în scopuri de TVA și i-a fost atribuit Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. 1726442 emis de D.G.R.F.P. X cu mențiunea „înregistrat în scopuri de TVA din data: 08.11.2017”.

Drept urmare, pentru perioada în care societatea avea codul de TVA anulat, luând în considerare jurnalele de vânzări puse la dispoziție de aceasta, s-a procedat la verificarea bazei de impozitare, respectiv a veniturilor înregistrate în bilanțele de verificare întocmite de SC X SRL, în raport cu încasările cu amănuntul înregistrate prin intermediul casei de marcat, în baza bonurilor fiscale emise cronologic în perioada 04.01.2016-07.11.2017, constatându-se

următoarele aspecte :

- pentru perioada iunie- decembrie 2015, bază impozabilă în sumă de B1 lei,
- pentru perioada ianuarie- decembrie 2016, bază impozabilă în sumă de B2 lei,
- pentru perioada ianuarie- octombrie 2017, bază impozabilă în sumă de B3 lei,
- pentru perioada 1- 7 noiembrie 2017, bază impozabilă în sumă de B4 lei.

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003, respectiv ale art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015, pentru perioada verificată organul de control a procedat la recalcularea bazei impozabile și a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă în sumă totală de **T lei**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la TVA în sumă de T lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății această obligație fiscală suplimentară, în condițiile în care în perioada verificată societatea, deși avea codul de TVA anulat din oficiu și a efectuat operațiuni taxabile, nu a colectat și achitat TVA la bugetul de stat.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada 01.01.2015-07.11.2017, când avea codul de TVA anulat din oficiu în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC X SRL a efectuat operațiuni taxabile dar nu și-a îndeplinit obligația legală de a colecta, declara și achita la bugetul de stat TVA aferentă acestor operațiuni, fiind încălcate prevederile art. 11 alin. (1³) și ale art. 156³ alin. (10) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 11 alin. (8) și ale art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere dispozițiile pct. 23 din normele metodologice date în aplicarea art. 140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale punctului 36 din normele metodologice date în aplicarea art. 291 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 1/2016, coroborat cu dispozițiile OMFP nr. 1820/30.12.2014 prin care a fost aprobată Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014, organele de control au stabilit în sarcina societății TVA colectată suplimentară de plată în sumă totală de T lei, astfel:

- pentru perioada iunie- decembrie 2015, a fost colectată suplimentar TVA în sumă de **T2 lei**, din care: taxă colectată în sumă de T3 lei, determinată prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 24xB5 lei/124, rezultând venituri de B6 lei, și taxă colectată de T4 lei, determinată prin aplicarea cotei standard de 24% la baza impozabilă reprezentând venituri în sumă de B7 lei;

- pentru perioada ianuarie- decembrie 2016, a fost colectată suplimentar TVA în sumă de **T5 lei** din care: taxă colectată în sumă de T6 lei, determinată prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 20xB8 lei/120, rezultând venituri de B9 lei, și taxă colectată de T7 lei, determinată prin aplicarea cotei standard de 20% la baza impozabilă reprezentând venituri în sumă de B10 lei;

- pentru perioada ianuarie- octombrie 2017, a fost taxa colectată suplimentar TVA în sumă de **T8 lei** din care: taxă colectată în sumă de T9 lei, determinată prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 19x B11 lei/119, rezultând venituri de B12 lei, și taxă colectată de T10 lei, determinată prin aplicarea cotei standard de 19% la baza impozabilă reprezentând venituri în sumă de B13 lei;

- pentru perioada 1-7 noiembrie 2017, a fost colectată suplimentar TVA în sumă de **T11 lei** din care: taxa colectată de T12 lei, determinată prin aplicarea procedurii sutei mărite, res-

pectiv 19xB14 lei/119, rezultând venituri de B15 lei, și taxă colectată de T13 lei, determinată prin aplicarea cotei standard de 19% la baza impozabilă reprezentând venituri în sumă de B16 lei.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată, societatea nu sesizează greșeli cu privire la calculul sumei de T lei reprezentând TVA colectată de către organele de control în baza art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003, antecitat, respectiv în baza art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015.

În drept, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1³), art. 153 alin. (9) lit. c) și e), alin. (9¹) lit. b) și d) și alin. (9²) și ale art. 156³ alin. (10) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun următoarele:

art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1³) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora 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. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156² depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149;

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.

art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

[...]

c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001³) privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente. Prin excepție, în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se dispune anularea înregistrării persoanei în scopuri de TVA dacă:

1. administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni, au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001³), republicată, cu modificările și completările ulterioare;

2. asociații majoritari sau, după caz, asociatul unic și/sau administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul altor societăți decât cele menționate la pct. 1, au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001³), republicată, cu modificările și completările ulterioare;

[...]

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor care au perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, în cazul persoanelor impozabile care au perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, 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;

[...]

(9^{^1}) 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. (9) lit. a) - e) și h), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alin. (7^{^1}) astfel:

[...]

b) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. c), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA. În cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ai căror asociați din cauza cărora s-a dispus anularea înregistrării în scopuri de TVA nu sunt majoritari la momentul solicitării reînregistrării, persoana impozabilă poate solicita reînregistrarea chiar dacă nu a încetat situația care a condus la anularea înregistrării conform alin. (9) lit. c);

[...]

d) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;

[...]

Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute de prezentul alineat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzut la art. 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1^{^1}) și (1^{^3}).

(9^{^2}) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 153 alin. (9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (1^{^1}) și (1^{^3}) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1^{^2}) și alin. (1^{^4}) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată.

art. 156^{^3} 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. 153 alin. (9) lit. a) - e) 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. (1[^]1) și (1[^]3) 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;”

Totodată, se reține că în Anexa 2 la Ordinul 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” sunt prezentate Instrucțiunile de completare a formularului (311). Prin acest Ordin, legiuitorul a dispus că:

„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”, denumită în continuare declarație, se depune după cum urmează:

- potrivit art. 156[^]3 alin. (10) lit. a) din Legea nr. 571/2003 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. 153 alin. (9) lit. a) - e) 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. (1[^]1) și (1[^]3) din Codul fiscal;

Din data de 16.03.2015 Ordinul 2224/2013 a fost abrogat și au intrat în vigoare dispozițiile 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”.

Conform prevederilor mai sus citate, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) pot desfășura activitate economică și după anularea codului de TVA, însa 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.

Se reține că, deși legislația fiscală stabilește aceste măsuri sancționatorii fiscale, contribuabilii cărora li s-a anulat codul de TVA își pastrează calitatea de comercianți conferită de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată și pot efectua acte de comerț, chiar și în perioada în care nu au cod de TVA. 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 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) din Codul fiscal”.

Persoana impozabilă din România al cărui cod de TVA a fost anulat conform prevederilor art. 153 alin. (9), nu poate aplica regimul special de scutire reglementat prin art. 152 din Codul fiscal, până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1[^]1) și (1[^]3). Prin urmare, în acest caz, persoana impozabilă nu se poate considera ca fiind neplătitoare de TVA, aceasta având, conform legii, calitatea de „*persoană impozabilă a cărui cod de TVA a fost anulat din oficiu*”.

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. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal.

Pentru perioada 01.01.2016-07.11.2017 sunt incidente prevederile art. 11 alin. (8), art. 316 alin. (11) lit. c) și e), alin. (12) lit. b) și d) și alin. (14) și ale art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun următoarele:

„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. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(11) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2015 privind cazierul fiscal, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente. Prin excepție, în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se dispune anularea înregistrării persoanei în scopuri de TVA dacă:

1. administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni, au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2015;

2. asociații majoritari sau, după caz, asociatul unic și/sau administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul altor societăți decât cele menționate la pct. 1, au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2015;

[...]

e) dacă în deconturile de taxă depuse pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii realizate în cursul acestor perioade de raportare, organele fiscale competente anulează înregistrarea în scopuri de TVA 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), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel:
[...]

b) în situația prevăzută la alin. (11) lit. c), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA. În cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ai căror asociați din cauza cărora s-a dispus anularea înregistrării în scopuri de TVA nu sunt majoritari la momentul solicitării reînregistrării, persoana impozabilă poate solicita reînregistrarea chiar dacă nu a încetat situația care a condus la anularea înregistrării conform alin. (11) lit. c);
[...]

d) în situația prevăzută la alin. (11) lit. e), pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice. Data înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile este data comunicării deciziei de înregistrare 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*3) 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;

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). Legiuitorul a dispus că:

„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;

În speță, din documentele care alcătuiesc dosarul contestației, organul de soluționare reține că prin Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. 78978 din 08.08.2012, contestatarei i-a fost anulat codul de TVA în baza prevederilor art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea 571/2003, preluate la art. 316 alin. (11) lit. e) din Legea 227/2015. Se mai reține că începând cu data de 25.06.2015 societatea a început să desfășoare activități economice dar nu a solicitat organelor fiscale competente înregistrarea în scopuri de TVA în baza prevederilor art.

153 alin. (9[^]1) lit. d) din Legea 571/2003, preluate la art. 316 alin. (12) lit. d) din Legea 227/2015. Totodată, organele de control au constatat că societatea nu a colectat TVA pentru operațiunile taxabile desfășurate și nu a depus decontul special de taxă prevăzut la art. 156[^]3 alin. (10) lit a) din Legea 571/2003, preluate la art. 324 alin. (10) lit. a) din Legea 227/2015.

Prin contestația formulată, petenta se întreabă „dacă societatea ar fi vrut să colecteze TVA, cum ar fi putut face acest lucru tehnic vorbind, pe ce bază legală sau în ce modalitate ar fi putut să emită factură și bon fiscal cu TVA”, dar această întrebare nu este pertinentă în condițiile în care 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.

Totodată, pentru a calcula valoarea TVA colectată, societatea trebuia să procedeze în conformitate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicarea art. 140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

De la 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile Normelor metodologice date în aplicarea art. 291 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG 1/2016, conform cărora:

„36. Pentru livrările de bunuri/prestațiile 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.”

Referitor la incriminările petentei că nu i s-a adus 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. 153 alin. (9) lit. e) din Legea 571/2003, preluate la art. 316 alin. (11) lit. e) 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. 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, independent de corespondența purtată cu organul fiscal și de frecvența acesteia, 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, legiuitorul statuând că „*După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a) - e) și h), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA (...) pe baza unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că va desfășura activități economice.*”, ca o manifestare a voinței proprii a persoanei impozabile, altfel aceasta putând să aplice prevederile art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003, respectiv ale art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015.

În ceea ce privește faptul că organul fiscal a eliberat societății certificat de atestare fiscală în care nu sunt evidențiate obligații fiscale restante, se reține că la momentul emiterii acestuia (16.07.2018, anterior demarării inspecției fiscale) organul de administrare fiscală nu avea în evidență un titlu de creanță cu privire la TVA datorată, taxa suplimentară fiind stabilită prin Decizia de impunere F-X/18.12.2018.

Totodată, faptul că societatea a solicitat și fiscalizat o casă de marcat nu presupunea automat efectuarea de către aceasta de operațiuni taxabile, societatea putând de exemplu să desfășoare operațiuni scutite fără drept de deducere (de genul închirierilor de bunuri imobile etc.), iar în procedura de fiscalizare a caselor de marcat nu este prevăzută o analiză a operațiunilor desfășurate de petentă, astfel că faptul că fiscalizarea casei de marcat s-a efectuat cu TVA 0% nu este relevant în cauză.

Referitor la sesizarea petentei că a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului pentru aplicarea scutirii pentru întreprinderi mici, se reține că 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. 152 din Legea 571/2003, respectiv la art. 310 din Legea 227/2015, până la data înregistrării în scopuri de TVA fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1³) din Legea 571/2003, respectiv ale art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015. Organul de soluționare constată că în perioada verificată societatea nu putea aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire și nici nu putea solicita înregistrarea în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului. Astfel, se constată eronată invocarea de către petentă a dispozițiilor punctului 84 din HG 1/2016, date în aplicarea art. 310 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

De altfel, conform documentelor anexate la dosarul contestației de petentă aceasta a depus la organul fiscal sub nr. 92887/03.11.2017 „Cerere de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art. 153 alin (9¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare formular tip „099” care se completează și se depune de către persoanele a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată și care solicită înregistrarea în scopuri de TVA, societatea bifând rubrica „Înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 alin (9¹) lit. b) și d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. (...)” iar, înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire pentru întreprinderi mici din Codul fiscal se face prin depunerea formularului 010- Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoane juridice, asocieri și alte

entităţi fără personalitate juridică.

Cât priveşte perioada de timp care s-a scurs de la demararea procedurii de înregistrare în scopuri de TVA şi data atribuirii codului de TVA, organul de soluţionare reţine că la momentul depunerii primei Cereri tip „099” conform art. 153 alin (9¹) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (08.08.2016), societatea se afla în situaţia prevăzută la art. 316 alin. (11) lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, astfel că în mod legal cererea sa a fost respinsă, întârzierea pentru înregistrarea în scopuri de TVA neputând fi imputată organului fiscal de administrare.

Referitor la susţinerile petentei privind acordarea dreptului de deducere pentru achiziţiile efectuate în perioada în care societatea avea codul de TVA anulat, se reţine că prevederile art. 11 alin. (1³) antecitate statuează explicit că persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA „nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziţiilor efectuate” până la data înregistrării în scop de TVA. După data înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) din Codul Fiscal, persoana impozabilă îşi poate exercita dreptul de deducere pentru achiziţiile de bunuri şi/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 **depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior**, cu îndeplinirea prevederilor art. 145, alin. (1) şi alin. (2) şi art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările şi completările ulterioare, respectiv ale art. 297 alin. (4) lit. a), ale art. 299 alin. (1) lit. a) şi b) şi ale art. 301 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Totodată, cu privire la jurisprudenţa europeană la care petenta face trimitere în susţinerea contestaţiei, organul de soluţionare reţine că începând cu 1 ianuarie 2017 prevederile alineatului (8) al art. 11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal au fost modificate pentru a fi armonizate cu legislaţia Europeană şi cu deciziile CJUE, în sensul în care acesta permite ca taxa aferentă achiziţiilor efectuate de către persoanele care au înregistrarea în scopuri de TVA anulată să poată fi dedusă odată cu reactivarea codului de TVA respectiv. Astfel, după ce situaţia care a condus la anularea codului de TVA încetează şi are loc reînregistrarea în scopuri de TVA, atât contribuabilul în cauză cât şi partenerii comerciali ai acestuia îşi pot exercita dreptul de deducere a TVA aferentă operaţiunilor desfăşurate în perioada în care înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată, dreptul de deducere în aceste situaţii fiind doar amânat ca măsură cu caracter sancţionatoriu pentru societate.

Organul de soluţionare reţine că în speţă sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (8) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul dispunând că **după înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă va putea să-şi exercite dreptul de deducere pentru achiziţiile de bunuri şi/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă sau într-un decont ulterior, depus în cadrul termenului de prescripţie conform prevederilor art. 301 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.**

În cauză, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA în data de 08.11.2017 iar perioada supusă inspecţiei a fost 01.01.2015 - 07.11.2017, astfel, deconturile de TVA depuse ulterior înregistrării nu fac obiectul acestei verificări.

Drept urmare, considerând cele mai sus menţionate, documentele existente la dosarul cauzei şi prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestaţia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestaţia 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,** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de T lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1), art. 270, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.12.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă de T lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.