

DECIZIA nr.1603

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Județeană a Finanțelor Publice-Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de X.

X formuleaza contestatie impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice.

X formuleaza contestatie si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Totodata, X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa pentru suma.. in urma depunerii formularului 311 reprezentand declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat conform d art.316 alin.11 lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat, prin remiterea acestuia sub semnatura contribuabilului conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei la posta, conform plicului existent in original la dosarul cauzei; contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P..., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei, si de data depunerii contestatiei la posta, conform plicului existent in original la dosarul cauzei; contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P..., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de X.

I. X prin contestatia inregistrata la A.J.F.P. contesta Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii si solicita anularea actelor administrative si exonerarea de la plata obligatiilor fiscale accesorii contestate.

Totodata, X, contesta Decizia de impunere emisa urmare depunerii formularului 311

-Declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a-e, g sau din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si solicita exonerarea de la plata obligatiilor fiscale reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata in perioada ianuarie 2013-decembrie 2017 pe motiv ca nu este datorata bugetului de stat.

Contestatarul sustine ca actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale si netemeinice pentru urmatoarele motive:

1.Un prim viciu de nelegalitate al actelor administrativ fiscale contestate rezida din faptul ca acestea au fost emise cu incalcarea dispozitiilor art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si sustine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat in mod legal situatia fiscala a contribuabilului deoarece nu au avut in vedere caracterul nelegal al constatarilor facute urmare controlului inopinat , aceste constatari fiind confirmate prin Raportul de inspectie fiscala iar prin Decizia de nemodificarea bazei de impunere s-a limitat exclusiv la actiunile contribuabilului ,demarate la data de.., cu o zi inainte de inceperea inspectiei fiscale si anume depunerea formularului 311 pentru perioada ianuarie 2013-decembrie 2017.

Contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat legalitatea acestei actiuni si consecintele produse de aceasta , in special stabilirea taxei pe valoarea adaugata ; sustine ca a depus declaratia formular 311 doar cu scopul de a evita alte repercursiuni pecuniare si nu datorita faptul ca recunoaste aceste datorii fiscale.Considera ca nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate rezulta tocmai din gresita administrare si apreciere a dispozitiilor legale, cu consecinta retinerii unei stari de fapt fiscale care nu corespunde realitatii faptice .Remediarea acestei grave incalcari a dispozitiilor art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala implica anularea actelor administrativ fiscale contestate.

2. Un alt viciu de nelegalitate al actelor administrativ rezida din incorecta aplicare si interpretare a dispozitiilor art.153 alin.9¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

Contestatarul sustine ca in august 2012, organul fiscal a emis Decizia privind anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA , potrivit prevederilor art.153 alin.9, art.153¹ alin.(9) sau alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul arata ca dispozitiile art.153 alin.(9¹) lit.d) din Legea nr.571/2003 s-au schimbat prin punctul 61 alin.(1) din Ordonanta nr.8/23 ianuarie 2013 si art.I din Ordonanta nr.16/30.07.2013 iar legiuitorul, prin schimbarea succesiva a dispozitiei legale, a ameliorat consecintele fiscale ale anularii inregistrarii in scopuri de TVA.

Astfel, arata ca din ianuarie 2013, legiuitorul a abrogat dispozitia legala , potrivit careia *"persoanele impozabile aflate in situatiile prevazute de prezentul aliniat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici intreprinderi prevazut la art.152 pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, fiind obligate sa aplice prevederile art.11 alin.(1¹) si (1³)."*

Contestatarul arata ca, din moment ce a existat o dispozitie legala expresa prin care persoanelor impozabile aflate in situatiile reglementate de art.153 alin.9 din Legea nr.571/2003 le-a fost prohibita aplicarea prevederilor referitoare la plafonul de scutire pentru mici intreprinderi pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, fiind obligate sa aplice prevederile art.11 alin.(1¹) si (1³), consecintele abrogarii trebuie sa fie cat se poate de clare si anume ca din acel moment art.11 alin.(1¹) si (1³) se aplica doar persoanelor carora din alte motive nu le sunt aplicabile prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici intreprinderi; sustine ca s-a incadrat in conditiile reglementate de dispozitiile art.152 din Legea nr.571/2003 pe toata aceasta perioada iar in speta s-au aplicat in mod nelegal dispozitiile art.11 alin.(1¹) si (1³) din Legea nr.571/2003 , conducand la stabilirea TVA colectata.

3.Cu privire la aspectele de netemeinicie ale actelor administrativ fiscale contestate:

X contesta obligatiile declarate si in special dobanzile si penalitatile de intarziere pe motiv ca a fost de buna credinta si a avut o relatie transparenta cu organele fiscale. Arata ca nu a avut intentia de a eluda dispozitiile legale ci pur si simplu nu a cunoscut drepturile si obligatiile, nefiind informat in acest sens; invoca in sustinere dispozitiile art.3 din Legea prevenirii nr.270/2017 , care trebuie aplicata si in speta.

Contestatarul sustine ca a depus toate declaratiile si si-a executat toate obligatiile fata de bugetul statului , toate despre care a avut cunostinta si niciodata in acesti 5 ani nu a fost attentionat de problema constatata in anul 2018. Sustine ca nu a stiut ca anularea din oficiu se refera doar la dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor si presupune obligatia de colectare a TVA aferenta livrarilor , lucru care nu rezulta din decizia privind anulare din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA, comunicata in anul 2012.

Cu privire la dreptul de deducere a taxei , contestatarul invoca practica constanta a CJUE si art.167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 care face parte integranta din mecanismul TVA si in principiu nu poate fi limitat.

Regimul deducerilor urmareste sa degreveze in intregime intreprinzatorul de sarcina TVA datorata sau achitata in cadrul tuturor activitatilor economice pe care le desfasoara .Sistemul comun al TVA garanteaza neutralitatea impozitarii tuturor activitatilor economice indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati , cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu , ele insele supuse TVA.

Este de competenta autoritatilor si a instantelor nationale sa refuze avantajul dreptului de deducere , daca avand in vedere elementele obiective s-a stabilit ca acest drept a fost invocat in mod fraudulos sau abuziv.

In schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevazut de directiva mentionata sa se sanctioneze , prin refuzul acestui drept , o persoana impozabila care nu stia si nu ar fi putut sa stie ca operatiunea in cauza era implicata intr-o fraudă, ceea ce seamana cu situatia de fata.

Pentru motivele prezentate contestatarul considera ca decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala sunt nelegale si solicita admiterea contestatiei.

II.Decizia de nemodificare a bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale a fost emisa pentru nemodificarea bazei de impunere a TVA pe perioada 01.12.2012-31.12.2017, in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Serviciul Inspectie Fiscala Persoane fizice.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de nemodificare a bazei de impunere ca urmare a inspectiei fiscale, rezulta ca X a facut obiectul unui control inopinat finalizat cu Procesul verbal care a vizat o analiza de risc deoarece dupa anularea codului de TVA, contribuabilul a reinceput activitatea.

Cu ocazia controlului inopinat s-a constatat faptul ca, ulterior anularii din oficiu, de catre organele fiscale, a inregistrarii in scopuri de TVA in baza prevederilor art.153 alin.(9) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , respectiv incepand cu luna octombrie 2012, contribuabilul a reinceput activitatea , inregistrand anumite cheltuieli iar in ianuarie 2013, acesta a facturat catre Societatea B , servicii de consultanta efectuate in perioada octombrie-decembrie 2012, conform contract.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , X nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA , anterior reinceperii activitatii potrivit prevederilor art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nici ulterior , in conditiile in care prin O.G. nr.16/30.07.2013 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri fiscal bugetare prevederile art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , au fost modificate in sensul ca a fost eliminat intervalul de 180 zile.

Din verificarile efectuate cu ocazia controlului inopinat s-a constatat ca pe perioada

octombrie 2012-30.01.2018 , contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si de asemenea pentru activitatea desfasurata nu a colectat TVA in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1¹) si (1³) din acelasi act normativ si nu a depus declaratia privind taxa colectata care trebuia platita respectiv Declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.153 alin.(9) lit.a)-e) din Codul fiscal, formular 311 , conform Ordinului presedintelui ANAF nr.418 din 19.03.2012 inlocuit din data de 29.08.2013 cu Ordinul presedintelui ANAF nr.2224/203 iar din data de 09.05.2015 cu Ordinul presedintelui ANAF 632/2013.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe aceasta perioada , contribuabil a aplicat prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici intreprinderi prevazut la art.152 din Codul fiscal si nu prevederile art.11 alin.(1¹) si (1³) dupa cum avea obligatia conform art.153 alin.(9¹) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca , urmare inspectie fiscale efectuate s-a constatat faptul ca incepand cu martie 2018, X figureaza ca fiind inregistrat in scopuri de TVA precum si ca anterior inceperii inspectiei fiscale acesta a depus pentru perioada ianuarie 2013-decembrie 2017, formularul 311-Declaratie privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.153 alin.(9) lit.a)-e) din Codul fiscal prin care a declarat TVA de plata aferenta operatiunilor efectuate dupa anularea din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA in conditiile art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal invigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a achitat TVA conform documentelor prezentate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca X a aplicat prevederile cuprinse la Sectiunea 2¹"Reguli speciale pentru aplicarea TVA" pct.5¹ alin.(2) lit.c) din Hotararea nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal .

Prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au constatat deficiente astfel ca pe perioada 01.12.2012-31.12.2017, in baza acestui raport de inspectie fiscala s-a emis Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale cu privire la taxa pe valoarea adaugata.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina X , obligatii fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii au fost stabilite pe perioada 25.02.2013-15.03.2018 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 311 inregistrata la organul fiscal teritorial.

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

1. Referitor la aspectele de procedura invocate de catre X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca organele de inspectie**

fiscala si-au exercitat rolul activ in vederea examinarea tuturor starilor de fapt fiscale si au aplicat corect prevederile legale pe perioada verificata in concluziile Raportului de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Decizie privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale.

In fapt, X, in contestatia formulata, sustine ca actul administrativ fiscal in speta Decizia privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala este netemeinica si nelegala, impunandu-se a fi anulata pe motiv ca a fost emisa cu inalcarerea dispozitiilor art.118 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

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

In drept, potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Inspectia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale."

Totodata conform alin.(2) al aceluasi articol, inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

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

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale,

precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal."

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

"(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere, stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Organul de inspecție fiscală, în cadrul acestei acțiuni trebuie să procedeze la examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului, analiza și evaluarea informațiilor fiscale, verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultate din activitatea contribuabilului, stabilirea corectă a bazei de impunere și a diferențelor datorate în plus sau în minus față de obligația fiscală principală declarată de contribuabil și/sau după caz de organul fiscal.

Din prevederile legale enunțate se reține că rezultatul inspecției fiscale și

constatarile organelor de inspectie fiscala vor fi consemnate prin intocmirea unui raport scris, care la finalizarea inspectiei fiscale va sta la baza emiterii deciziei de impunere pentru diferente in plus sau in minus de obligatii fiscale principale aferente diferentelor de baza de impozitare, deciziei de nemodificare a bazelor de impunere daca nu se constata diferente ale bazelor de impozitare si obligatii fiscale principale, deciziei de modificare a bazelor de impozitare daca se constata diferente ale bazelor de impozitare , dar fara stabilirea de diferente de obligatii fiscale principale.

De asemenea , din prevederile legale enuntate se retine ca la raportul de inspectie fiscale se anexeaza acte privind constatările efectuate la sediul contribuabilului cum ar fi procese verbale incheiate cu ocazia controalelor inopinate.

Totodata in speta sunt aplicabile si prevederile art.5, art. 6 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

-art.5

"(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale."

-art.6

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

-art.7

"(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte."

Din prevederile legale enuntate se retine ca in exercitarea rolului sau activ organul fiscal este indreptatit sa examineze din oficiu starea de fapt , sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului; totodata organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin relevanta starii de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza fiind obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale si sa stabileasca corect impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului de stat.

Din analiza documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca:

X a fost inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2008. Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012 , contestatarul a depus deconturi de taxa pe valoarea adaugata pentru 6 luni consecutive in care nu au fost evidentiata achizitii de bunuri /servicii si nici livrari de bunuri/servicii astfel ca, incepand cu data de 01.08.2012 organele fiscale competente din cadrul ANAF au anulat din oficiu inregistrarea in scopuri de TVA conform art.153 alin.(9) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu ocazia controlului inopinat s-a constatat faptul ca, in luna octombrie 2012 contribuabilul a inceput sa inregistreze cheltuieli iar acesta a emis factura catre Societatea B reprezentand contravaloare "servicii de consultanta in perioada oct-dec 2012, conform contract" insa nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA , anterior reinceperii activitatii

conform prevederilor art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nici ulterior , in conditiile in care prin O.G. nr.16/30.07.2013 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri fiscal bugetare, prevederile art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , au fost modificate in sensul ca a fost eliminat intervalul de 180 zile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pe perioada octombrie 2012-30.01.2018 , contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada octombrie 2012-decembrie 2015, respectiv art.316 alin.(12) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

De asemenea, s-a constatat ca pentru activitatea desfasurata, contestatarul nu a colectat TVA in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1¹) si (1³) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, nu a depus declaratia privind taxa colectata datorata bugetului de stat conform prevederilor art.156³ alin.(10) respectiv 324 alin.(10) din aceleasi acte normative invocate respectiv Declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.153 alin.(9) lit.a)-e) din Codul fiscal, formular 311 , conform Ordinului presedintelui ANAF nr.418 din 19.03.2012 inlocuit din data de 29.08.2013 cu Ordinul presedintelui ANAF nr.2224/2013, din data de 09.03.2015 cu Ordinul presedintelui ANAF 632/2015 iar din data de 25.02.2016 cu O.P.A.N.A.F. nr.795/2016.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe aceasta perioada , contribuabilul a aplicat prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici intreprinderi prevazut la art.152 respectiv art.310 din Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata si nu prevederile art.11 alin.(1¹) si (1³) din Legea nr.571/2015 privind Codul fiscal in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv art.11 alin.(8) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

La art.153 alin.(9¹) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pana la data de 31.12.2015, respectiv art.316 alin.(14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, se prevede ca :

"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. (1¹) și (1³)."

Se retine ca urmare controlului inopinat , finalizat prin incheierea Procesului verbal, contestatarul a depus, la organul fiscal teritorial Declaratiile privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.153 alin.(9) lit.a)-e) din Codul fiscal, formular 311, aferente perioadei ianuarie 2013-noiembrie 2017 prin care a declarat pe proprie raspundere TVA colectata aferenta operatiunilor efectuate dupa anulara din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA si a achitat conform document TVA declarata.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in baza Avizului de inspectie fiscala , X a fost informat ca va face obiectul unei inspectii fiscale avand ca obiective:

-verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala a corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea bazei de impozitare si a obligatiei fiscale principale privind taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.12.2012-31.12.2017;

-verificarea respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile;
-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, daca prezinta interes pentru aplicarea legislatiei fiscale si contabile.

Se retine ca inspectia fiscala s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.12.2012-31.12.2017.

De asemenea, se retine ca in Raportul de inspectie fiscala sunt redade constatările organelor de inspectie fiscala din Procesul verbal intocmit cu ocazia controlului inopinat si de asemenea sunt prezentate constatările efectuate urmare verificării legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspectia fiscala, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea bazei de impozitare și a obligației fiscale principale privind taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.12.2012-31.12.2017, verificării respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, obiective care au fost specificate în Avizul de inspectie fiscala, comunicat contribuabilului înaintea începerii inspectiei fiscale.

În Raportul de inspectie fiscala se arată că, cu ocazia inspectiei fiscale s-a constatat faptul că începând cu martie 2018 X figurează ca fiind înregistrată în scopuri de TVA precum și ca anterior începerii inspectiei fiscale aceasta a depus pentru perioada ianuarie 2013-decembrie 2017 Declarațiile privind taxa pe valoarea adaugata datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, formular 311.

Prin declarațiile depuse, contribuabilul a declarat TVA de plată aferentă operațiunilor efectuate după anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA în condițiile în condițiile art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare până la data de 31.12.2015 și art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

În anexa nr.1 la Raportul de inspectie fiscala este redată situația privind TVA declarată, conform declarațiilor privind taxa pe valoarea adaugata (formular 311); de asemenea în raport se specifică faptul că X a achitat, conform document TVA declarată.

Sustinerea contestatarului potrivit căreia Raportului de inspectie fiscala ar fi fost intocmit cu încălcarea dispozițiilor art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv că organele de inspectie fiscala nu au avut în vedere examinarea tuturor starilor de fapt, sunt neîntemeiate iar actul administrativ fiscal contestat nu poate fi anulat.

De asemenea, argumentul contestatarului potrivit căreia, încă din ianuarie 2013 s-ar fi abrogat dispoziția prevăzută de art.153 alin.(9¹) din Codul fiscal potrivit căreia:

"Persoanele impozabile aflate în situațiile prevăzute de prezentul alineat nu pot aplica prevederile referitoare la plafonul de scutire pentru mici întreprinderi prevăzute la art. 152 până la data înregistrării în scopuri de TVA, fiind obligate să aplice prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1³)",

nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece această dispoziție a existat în lege pe perioada 01.12.2012-31.12.2017 respectiv la 153 alin.9¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, menținută prin art. art.316 alin.(14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Prin contestația formulată, contestatorul nu precizează actul normativ prin care dispoziția legală invocată ar fi fost abrogată din Codul fiscal.

Mentionăm că, pe perioada verificată, art.153 alin.9¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat de legiuitor prin O.G. nr.16/30.07.2013 pentru

modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri fiscal bugetare prevederile art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in sensul eliminarii termenul de maximum 180 zile de depunere a unei cereri de inregistrare in scopuri de TVA , de la data anularii inregistrarii in scopuri de TVA.

Prin urmare, argumentul contestatarului potrivit caruia un viciu de nelegalitate al actului administrativ fiscal contestat l-ar reprezenta incorecta aplicare si interpretare a dispozitiilor art.153 alin.9¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , nu este intemeiat iar actul administrativ fiscal contestat nu poate fi anulat pentru acest motiv.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala , in cadrul actiunii de verificare a contribuabilului X si de stabilire a bazei impozabile si a obligatiilor fiscale privind taxa pe valoarea adaugata a respectat prevederile legale procedurale privind obiectul inspectiei fiscale , pentru aducerea la indeplinire a atributiilor sale procedand la examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului , verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila si fiscala a contribuabilului; s-au respectat prevederile legale procedurale cu privire la discutarea constatarilor cu contribuabilul conform capitolului V din Raportul de inspectie fiscala, contribuabilul fiind de acord cu legalitatea constatarilor inspectiei fiscala, formuland si un punct de vedere in sensul ca "Sunt de acord cu legalitatea constatarilor inspectiei fiscale , dar consider ca as fi putut fi prevenit asupra omisiunii care sta la baza constatarilor cu privire la anularea din oficiu a certificatului TVA pe anul 2012".(anexa 3 la raportul de inspectie fiscala).

Astfel, se retine ca in mod legal, in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.12.2012-31.12.2017.

Prin urmare, sustinerile contestatarului potrivit carora Raportul de inspectie fiscala ar fi fost intocmit cu incalcarea dispozitiilor art.118 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , respectiv organele de inspectie fiscala nu au avut in vederea examinarea tuturor starilor de fapt si ca ar fi aplicat si interpretat incorect dispozitiile art.153 alin.9¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt neintemeiate iar actul administrativ fiscal contestat nu poate fi anulat.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat, iar in speta nu este cazul.

În consecința, actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emisă în baza Raportului de inspecție fiscală a fost întocmită cu respectarea prevederilor legale aplicabile în materie, motiv pentru care, contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

Deoarece excepțiile de procedură ridicate de către contestatar au fost respinse ca neîntemeiate, D.G.R.F.P. -Serviciul Soluționare Contestatii 2 se va investi cu soluționarea contestației formulate de X împotriva actelor administrative fiscale respectiv Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

2) În ceea ce privește contestația formulată de X împotriva Deciziei de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, **cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii 2 se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere în condițiile în care prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare inspecției fiscale iar contestatarul nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.**

În fapt, X prin contestația formulată se îndreaptă și împotriva Deciziei de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și solicită anularea acesteia pe motiv că este nelegală.

Prin Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nu au fost stabilite obligații fiscale reprezentând TVA, pe perioada 01.12.2012-31.12.2017.

După cum s-a arătat și mai sus, Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, în conformitate cu dispozițiile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat, pe motiv că urmare verificării efectuate nu au fost constatate deficiențe cu privire la TVA, pe perioada 01.12.2012-31.12.2017.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale."

coroborat cu prevederile art.1 pct.37 din același act normativ, potrivit cărora:

"titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;"

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale la pct. 9.3 și 9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu

modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

"9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

*9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc."*

iar la pct.12.1 din același act normativ se precizeza:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim."

Din coroborarea prevederilor legale mai sus enunțate se retine ca, pot fi contestate atat titlurile de creanta prin care s-au stabilit si individualizat creante fiscale cat si actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe si alte contributii datorate bugetului de stat .Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

In speta se retine ca, X se afla in situatia de a contesta un act administrativ fiscal prin care nu s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare iar in raport de dispozitiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare,contestatarul nu a fost lezat in vreun interes al sau prin emiterea actului administrativ fiscal respectiv Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale in conditiile in care prin acest act administrativ fiscal nu s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, TVA a fost declarata de catre X prin Declaratiile privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, formular 311, depuse pe proprie raspundere ; de asemenea TVA declarata a fost achitata de catre contestatar.

Urmare analizarii documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, a documentelor prezentate de contestatar, aplicand prevederile legale in vigoare pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA a fost declarata in mod legal de catre contribuabil astfel ca, in Raportul de inspectie fiscala s-a consemnat ca "din verificarile efectuate nu au fost constatate deficiente" iar in baza acestui act de control s-a emis Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale cu privire la TVA aferenta perioadei 01.12.2012-31.12.2017.

In conditiile in care contestatarul nu a demonstrat ca a fost lezat in dreptul sau in interesul sau legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal in speta sunt aplicabile si prevederile art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a

cauzei."

iar urmare coroborarii acestui articol de lege cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntat, se va respinge contestatia ca lipsita de interes, pentru acest capat de cerere.

3.In ceea ce priveste contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere emisa pentru suma de... in urma depunerii formularului 311 reprezentand declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat conform d art.316 alin.11 lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea de fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care organele fiscala din cadrul A.J.F.P. nu au emis o decizie de impunere prin care sa stabileasca suplimentar de plata TVA iar in contestatia formulata nu se precizeaza numarul actului administrativ fiscal contestat.**

In fapt, dupa cum s-a aratat si mai sus, urmare controlului efectuat la contribuabilul X, in baza Avizului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P.-A.J.F.P. au intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale, care reprezinta actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, in conformitate cu prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca TVA a fost declarata de catre contribuabil prin Declaratiile privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, formular 311, depuse la organul fiscal teritorial; TVA este aferenta operatiunilor efectuate de catre contribuabil pe perioada ianuarie 2013-noiembrie 2017, dupa anulara din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA(01.08.2012), pentru care contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA anterior reinceperii activitatii si nici ulterior, potrivit dispozitiilor art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare .

Potrivit prevederilor art.101 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

"(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea."

iar potrivit art.102 din acelasi act normativ :

"(2) În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia."

La art.95 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se prevede:

"(4) Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată

cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia."

iar la art.1 pct.18 din același act normativ, declarația de impunere este definită ca fiind: "*actul întocmit de contribuabil/plătitor care se referă la:*

a) impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării acestora revine contribuabilului/plătitorului;

b) impozitele, taxele și contribuțiile sociale colectate, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a plăti sau, după caz, de a colecta și de a plăti impozitele, taxele și contribuțiile sociale;

c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora;"

Conform Ordinului președintelui ANAF nr.418 din 19.03.2012 (înlocuit din data de 29.08.2013 cu Ordinul președintelui ANAF nr.2224/2013, din data de 09.03.2015 cu Ordinul președintelui ANAF 632/2015 iar din data de 25.02.2016 cu O.P.A.N.A.F. nr.795/2016), anexa 2 "Instrucțiuni de completare a formularului (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"

"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", denumită în continuare declarație, se depune, potrivit art. 156³ alin. (10) din Codul fiscal, de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal și care efectuează în perioada în care nu au cod valid de TVA livrări de bunuri/prestări de servicii și/sau achiziții de bunuri și/sau de servicii pentru care sunt obligate la plata taxei pe valoarea adăugată."

Din cadrul legal enunțat se reține că, obligația depunerii declarației fiscale, în speta declarația formular 311, revine contribuabilului, acesta având obligația de a completa declarația fiscală înscrind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale; declarația se semnează de către contribuabil și este asimilată cu o decizie de impunere sub rezerva verificării ulterioare.

Astfel, în speta, după cum s-a arătat și mai sus, TVA a fost declarată de către contribuabilul X prin Declarațiile 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.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, formular 311, depuse la organul fiscal teritorial, semnate de către reprezentantul legal al persoanei fizice autorizate.

Se reține că, contribuabilul a achitat conform document suma declarată.

După cum s-a arătat și mai sus, urmare verificării contribuabilul X, în baza Avizului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2012-31.12.2017, în condițiile în care din examinarea documentelor aflate la dosarul fiscal al contribuabilului, din verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului nu

au rezultat obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca urmare inspectiei fiscale efectuate in baza Avizului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala ar fi emis Decizie de impunere in urma depunerii formularului 311 reprezentand declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat conform d art.316 alin.11 lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care poate fi contestata in temeiul prevederilor Titlului VIII" Solutionarea contestatiilor impotriva actelor administrativ fiscale" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntat, se retine ca impotriva titlului de creanta precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu si este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

In situatia de fapt prezentata se retine ca, organele de inspectie fiscala nu au emis o decizie de impunere prin care sa stabileasca in sarcina contestatarului TVA suplimentara de plata, susceptibila de a fi contestata, in conformitate cu prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatarul, in contestatia formulata, nu precizeaza numarul actului administrativ fiscal contestat si nu anexeaza la dosarul cauzei actul administrativ fiscal contestat pentru care solicita anulara.

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat."

La art.1 pct.1 din același act normativ actul administrativ fiscal este definit ca fiind:

"actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruiia îi este adresat;"

iar la pct.37 al art.1 din același act normativ titlu de creanta este definit:

"actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;"

In conditiile in care contestatarul nu face dovada ca organul fiscal a emis un act administrativ fiscal, titlu de creanta prin care sa se stabileasca si sa se individualizeze creante fiscale in speta TVA, in cauza se vor aplica prevederile pct. 9.3 si 9.4 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu dispozitiile art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct.12.1 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai

sus enuntate si se va respinge ca lipsita de interes, contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere emisa pentru suma de.. in urma depunerii formularului 311 reprezentand declaratia privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat conform d art.316 alin.11 lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, contestatarul nefiind lezat in dreptul sau in interesul sau legitim printr-un astfel de act administrativ fiscal.

4).Referitor la obligatiile fiscale accesorii stabilite de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, contestate de catre X, **cauza supusa solutionarii este daca contestatarul datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale accesorii stabilite de plata prin actul administrativ fiscal contestat in conditiile in care obligatiile fiscale principale in speta TVA aferenta perioadei ianuarie 2013-noiembrie 2017, au fost declarate de catre contribuabil si achitate bugetului de stat .**

In fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, rezulta ca obligatiile fiscale accesorii aferente TVA au fost stabilite asupra debitului reprezentand TVA , individualizat de plata prin Declaratiile formular 311, depuse de contribuabil la organul fiscal teritorial, neachitate la termenul de scadenta.

X contesta dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite suplimentar de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, pe motiv ca a fost de buna credinta si a avut o relatie transparenta cu organele fiscale.Arata ca nu a avut intentia de a eluda dispozitiile legale ci pur si simplu nu a cunoscut drepturile si obligatiile, nefiind informat in acest sens; invoca in sustinere dispozitiile art.3 din Legea prevenirii nr.270/2017 , care trebuie aplicata si in speta.

Contestatarul sustine ca a depus toate declaratiile si a executat toate obligatiile fata de bugetul statului , toate despre care a avut cunostinta si niciodata in acesti 5 ani nu a fost attentionat de problema constatata in anul 2018.Sustine ca nu a stiut ca anularea din oficiu se refera doar la dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor si presupune obligatia de colectare a TVA aferenta livrarilor , lucru care nu rezulta din decizia privind anulare din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA, comunicata in anul 2012.

In speta sunt aplicabile prevederile art.156³ alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si mentinut prin art.324 alin.(10) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, potrivit caruia:

"(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) 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/ori 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. (1¹) și (1³) 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;"

La art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 și menținut prin art.280 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, se prevede:

"1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei."

iar la art.157 respectiv art.326 din actele normative menționate mai sus, se prevede:

"(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³."

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii, pe perioada 25.02.2013-31.12.2015 sunt aplicabile și prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

-pe perioada .25.02.2013-28.02.2014

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-pe perioada 01.03.2014-31.12.2015

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-art.120¹

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de

întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

-pe perioada 25.02.2013-30.06.2013

2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

-pe perioada 01.07.2013-31.12.2015

"(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Pe perioada 01.01.2016-15.03.2018, sunt aplicabile prevederile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.173

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

-art.174

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere."

-art.176

"(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Din prevederile legale enunțate se reține că 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 egibilitatea taxei pentru livrările de bunuri/prestarile de servicii efectuate și/sau pentru achizițiile 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 cod valabil de TVA respectiv TVA care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art.11 alin.1¹ și 1³ din Cod.

Se reține că, exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care persoana are obligația de a plăti taxa la bugetul statului conform prevederilor art.157 alin.(1), aceasta data determinând și momentul în care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că debitorul obligațiilor fiscale

principale , pentru neachitarea la termenul de scadenta a acestor obligatii, datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere care se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus , persoana impozabila, al carui cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat incepand cu august 2012 potrivit prevederilor art.153 alin.(9) lit.a)-e) din Codul fiscal, a depus ulterior Declaratiile privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, formular 311, aferente perioadei ianuarie 2013-decembrie 2017, prin care a declarat pe proprie raspundere TVA colectata a carei exigibilitate a intervenit in perioada in care persoana impozabila nu avea cod valabil de TVA.

De asemenea se retine ca plata taxei s-a efectuat in data...respectiv data de .. conform document.

Analizand accesoriile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere respectiv anexa la decizie, se retine ca dobanzile si penalitatile sunt aferente debitelor individualizate de plata prin declaratiile formular 311, care reprezinta Declaratiile privind taxa pe valoarea adaugata datorata de catre persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, formular 311, aferente perioadei ianuarie 2013- decembrie 2017, depuse de contribuabil pe proprie raspundere, la organul fiscal teritorial.

Astfel, avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesoriile in raport de debitul datorat bugetului de stat, neachitat la termenul de scadenta se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere asupra debitului datorat bugetului de stat pe perioada 2013- 2017 , nedeclarat si neachitat la termenul de scadenta.

In ceea ce priveste argumentul contestatarului potrivit caruia nu a avut intentia de a eluda dispozitiile legale ci pur si simplu nu cunostea drepturile si obligatiile nefiind informat in acest sens respectiv nu a stiut ca notiunea de anulare din oficiu presupune colectarea TVA aferenta livrarilor , mentionam ca la art.156³ alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si mentinut prin art.324 alin.(10) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, coroborat cu prevederile art.11 alin.1³ respectiv art.11 alin.(8) din aceleasi acte normative, se prevede in mod clar ca persoanele impozabile al caror cod de inregistrare in scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art.153 alin.(9) lit.a)-e) au obligatia sa colecteze TVA si sa depuna o declaratie privind taxa colectata care trebuie platita pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care a intervenit egibilitatea taxei conform Ordinului presedintelui ANAF nr.418 din 19.03.2012 inlocuit din data de 29.08.2013 cu Ordinul presedintelui ANAF nr.2224/2013, din data de 09.03.2015 cu Ordinul presedintelui ANAF 632/2015 iar din data de 25.02.2016 cu O.P.A.N.A.F. nr.795/2016, in cazul in care la reinceperea activitatii nu au solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederilor art.153 alin.9¹ lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada octombrie 2012-decembrie 2015, respectiv art.316 alin.(12) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus , X nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA la data reluarii activitatii si nici ulterior asa cum prevede art.153 alin.9¹ lit.d) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada octombrie 2012-decembrie 2015, respectiv art.316 alin.(12) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 si nu a colectat si declarat TVA aferenta operatiunilor realizate dupa anulara codului de inregistrare in scopuri de TVA.

Mai mult, X nu poate sa-si invoce propria culpa.

Potrivit principiului de drept "nemo censetur legem ignorare"(nimeni nu poate fi considerat ca nu cunoaste legea) se prezuma ca toata lumea cunoaste legea si nimeni nu poate fi aparat de raspundere invocand necunoasterea prevederilor ei;eroarea de drept nu exonereaza de raspundere.

In tara noastra, cunoasterea si respectarea legilor este o indatorire primordiala a tuturor cetatenilor, scrisa in Constitutie.

La art.1 din Constitutie se prevede:

"(5) În România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie."

Mentionam ca legile si actele normative sunt aduse la cunostinta cetatenilor prin publicarea lor in Monitorul Oficial al Romaniei si prin alte mijloace de comunicare.

Astfel, argumentul contribuabilului potrivit caruia nu a stiut ca notiunea de anulare din oficiu presupune colectarea TVA aferenta livrarilor, lucru care nu reiese din decizia privind anulara din oficiu a inregistrarii in scopuri de TVA comunicata in anul 2012, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei , acesta fiind neintemeiat, in conditiile in care actele normative aplicabile spetei au fost publicate in Monitorul Oficial al Romaniei.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatar a dispozitiilor art.3 din Legea prevenirii nr.270/2015, mentionam ca in speta prin Procesul verbal intocmit urmare controlului inopinat, organele de inspectie fiscala au constatat ca X nu a colectat TVA in perioada 2013-2017 pentru veniturile realizate , in perioada in care avea codul de inregistrare in scopuri de TVA anulat din oficiu de catre organul fiscal si au indicat prevederile legale incalcate de contribuabil .

Urmare controlului inopinat , contribuabil a depus, la organul fiscal teritorial, Declaratiile formular 311 prin care a declarat TVA de plata, pe proprie raspundere.

Sustinerile contestatarului referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata precum si practica judiciara a Curtii de Justitie a Uniunii Europene invocate respectiv prevederile Directivei 2006/112, nu sunt aplicabile cauzei in speta, pe perioada verificata, in conditiile in care acesta nu era inregistrat in scopuri de TVA.

Avand in vedere ca incepand cu martie 2018 X s-a inregistrat in scopuri de TVA, aceasta poate sa ajusteze in favoarea sa TVA deductibila, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

(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

prevăzută 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."

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul că argumentele prezentate de către X nu sunt de natură să influențeze obligațiile fiscale accesorii datorate bugetului de stat pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"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;"

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către X cu privire la dobânzile și penalitățile de întârziere stabilite suplimentar de plată prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere .

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.279 și art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se,

DECIDE

1. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de X, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la TVA aferentă perioadei 01.12.2012-31.12.2017, în condițiile în care nu s-a demonstrat că a fost lezat în dreptul său în interesul său legitim prin acest act administrativ fiscal.

2. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de X, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere emisă pentru suma.. în urma depunerii formularului 311 reprezentând declarația privind taxa pe valoarea adăugată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat conform d art.316 alin.11 lit.a)-e) sau h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care organele fiscale nu au emis actul administrativ fiscal contestat iar contestatarul nu a demonstrat că a fost lezat în dreptul său în interesul său legitim printr-un astfel de act administrativ fiscal.

3.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.