



DECIZIA nr...../.....
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. XS.R.L.,
cu sediul în București, str. ...
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. .. înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG .. și de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF cu adresa nr. .., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG .., asupra contestației formulate de către **S.C. XS.R.L.**, CUI .., prin SPRL "...", **cu sediul procesual ales la SPRL "...**

Obiectul contestației, transmisă prin curier la data de **24.02.2020** și înregistrată atât la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. MBR_REG .., cât și la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. ..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă de AJFP X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AG ..., comunicate prin publicitate prin publicarea pe portalul ANAF a Anunțului individual nr...., pentru suma de **Xlei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Totodată, societatea contestă și Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr.Xemisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X.

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

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

I Prin contestația formulată S.C. XS.R.L. solicită revocarea în parte a raportului de inspecție fiscală nr. F-AG ..., revocarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... emisă în baza RIF, precum și a Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr...., precizând următoarele motive:

- singura neregulă semnalată de echipa de inspecție fiscală a fost depășirea plafonului de TVA în luna iulie 2015 și drept urmare a fost stabilită TVA în sumă de Xlei;

- la pagina 11 a Raportului de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a reținut că societatea a depus la organul fiscal următoarele solicitări pentru înregistrarea în scopuri de TVA:

› cererea nr... - în urma analizării cererii de înregistrare organul fiscal a anulat cu data de 01.07.2015 înregistrarea în scopuri de TVA nr.....

Societatea susține că este inexplicabil cum se poate anula o cerere de înregistrare în scop de TVA care nu fusese aprobată niciodată, după 4 luni de la data depunerii cererii, iar în înregistrările ANAF apare mențiunea conform căreia cererea din 15.05.2015 ar fi fost retrasă, însă nu există înregistrată niciodată nicio astfel de cerere din partea societății, AS..FP neputând oferi o explicație pentru această mențiune;

› întrucât nu s-a primit răspuns, s-a depus din nou cererea în august 2015, urmare a recomandărilor AS...FP;

› solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA nr. .. (formular 099) finalizată prin Referat de respingere de către Serviciul de Informații Fiscale întrucât nu a fost respectat termenul de depunere a documentelor conform Invitației nr. ...

Contestatară susține că nu s-a putut prezenta personal o perioadă la organul fiscal deoarece administratora era însărcinată, acordând o împuternicire contabilei societății, însoțită de ordin de deplasare vizat de AS..FP, însă inspectorii fiscali au refuzat să discute cu aceasta despre problematica înregistrării în scopuri de TVA.

De asemenea, societatea menționează că a primit răspuns negativ de la AS..FP (octombrie 2015) motivându-se faptul că unul dintre asociați făcea parte din persoanele care au făcut cândva parte dintr-o societate care a intrat în insolvență;

› solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA nr. .. (formular 099) finalizată prin Referat de respingere de către Serviciul de Informații Fiscale întrucât nu a fost respectat termenul de depunere a documentelor conform audierii nr. ... Societatea precizează că răspunsul de respingere pe motiv că nu a respectat termenul de depunere a documentelor primit în luna august 2019 nu corespunde realității întrucât deține dovada că reprezentantul legal s-a deplasat în data de 19.03.2019 la organul fiscal pentru a depune înscrisurile, iar administratorul a fost prezent pentru a fi audiat și a da lămuririle necesare.

Ulterior acestui ultim refuz s-a declanșat controlul fiscal ce face obiectul contestației.

- în tot acest timp nu s-a colectat sau dedus TVA.

Contestatară apreciază că modalitatea de derulare a controlului nu a fost efectuat în acord cu dispozițiile legale, fiindu-i încălcat **dreptul la apărare**, nefiind luate în calcul documentele și probele puse la dispoziție de către societate, arătând în acest sens următoarele:

- echipele de control au refuzat să consemneze susținerile, clarificările și lămuririle societății cu privire la demersurile legale pentru a se înregistra în scop de TVA la depășirea plafonului de TVA, constatările inspectorilor fiind efectuate unilateral;

- a fost solicitat un volum mare de documente, într-un timp foarte scurt, nefiindu-le permisă asistența juridică de specialitate a trebuit să răspundă pe loc, la ore înaintate întrebărilor din nota explicativă, fără posibilitatea de a se răspunde ulterior;

- nu a fost posibil să aplice și să colecteze cota de TVA ulterior datei de 15.07.2015 datorită culpei organului fiscal care a refuzat să le acorde codul de TVA,

susținând că societatea a dat dovadă de un rol "hiperactiv" pentru a se declara în termen ca și plătitor în scopuri de TVA, apreciind faptul că îndeplinește condițiile cerute de lege pentru existența cazului fortuit.

Contestatară susține că au fost încălcate prevederile art.9 din Codul de procedură fiscală, **dreptul de a fi ascultat** înaintea luării deciziei și pe cale de consecință atrage nulitatea actelor administrativ fiscale încheiate.

Cu privire la **Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr...**, contestatară susține următoarele:

- în motivarea deciziei organul fiscal nu demonstrează pericolul ca să se sustragă de la plata obligațiilor ce vor fi stabilite îngreunând sau periclitând procedura de recuperare a creanțelor fiscale, acesta a constatat doar îndeplinirea necorespunzătoare a obligațiilor fiscale, constatare care nu reprezintă un temei suficient pentru luarea măsurilor asiguratorii în lipsa demonstrării condițiilor stabilite de art. 213 din Codul de procedură fiscală. În susținere invocă prevederile art. 17, art. 25 lit.f) din Ordinul nr. 2546/2016 pentru aprobarea Procedurii de aplicare a măsurilor asiguratorii de către organele fiscale competente și pentru aprobarea modelelor, modului de utilizare și de păstrare a unor formulare;

- în ceea ce privește istoricul comportamentului fiscal societatea susține că și-a îndeplinit în mod constant obligațiile de plată către bugetul de stat conform certificatului de atestare fiscală din care rezultă că nu are obligații fiscale restante și a Raportului de inspecție fiscală care atestă că toate înregistrările sunt corecte, nefiind necesară modificarea bazei de impozitare;

- nici societatea și nici alte societăți din care asociații să fi făcut parte nu au făcut obiectul unor situații de atragere a răspunderii solidare de insolvență sau de insolabilitate;

- cu privire la insuficiența motivării deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii, invocă jurisprudența națională și cea a C.J.U.E.: Sentința civilă nr. 2592/06.07.2011 pronunțată de Judecătoria Călărași, Sentința civilă nr. 8856/30.06.2015 pronunțată de Judecătoria Iași, cauzele C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și alții, cauza C-331/98, cauza Halifax și alții, Decizia nr. 2973/10.09.2013 pronunțată de Curtea de Apel București

Prin urmare, societatea consideră că nu i se poate imputa suma de .. lei cu titlu de TVA calculată retroactiv câtă vreme din culpa exclusivă a organului fiscal nu s-a luat act de declarația că a depășit plafonul de TVA și nici nu li s-a eliberat certificatul de înregistrare în scopuri de TVA.

Pe cale de consecință, conform dispozițiilor art. 49-50 din Codul de procedură fiscală, pentru motivele arătate solicită nulitatea absolută a actelor administrative contestate.

II Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală parțială la S.C XS.R.L pentru TVA aferentă perioadei 01.07.2015 - 30.06.2019, în baza avizului de inspecție fiscală nr. ...

Urmare a dispunerii Delegării de competență nr. A-RFC .. a fost efectuat un control inopinat în vederea stabilirii eventualelor obligații fiscale de plată, având la bază adresa nr. .. referitoare la depășirea plafonului de TVA de către SC XSRL în luna iulie 2015 și Referatului nr. .. privind Propunerea de respingere a solicitării de înregistrare în scopuri de TVA.

În urma controlului inopinat a fost întocmită Propunere de efectuare a inspecției fiscale nr. .. și a fost emis avizul de inspecție fiscală nr. F-.. .. pentru verificarea și a TVA.

Conform vectorului fiscal societatea nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA.

Obiectul de activitate desfășurat de societate este comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun.

La data de 01.07.2015 echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a depășit plafonul de TVA de 220.000 lei, cifra de afaceri înregistrată fiind în sumă de 546.224 lei și nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, în speță fiind aplicabile prevederile art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, republicată, respectiv art. 310 din Legea nr. 227/2015, motiv pentru care a fost calculat TVA aferentă veniturilor realizate și acordat drept de deducere pentru cheltuielile purtătoare de TVA.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-AG ..., iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de Xlei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .. lei, ca urmare a depășirii plafonului de scutire TVA la 01.07.2015, cifra de afaceri înregistrată fiind în sumă de 546.224 lei.

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

Aspecte de procedură

3.1. Referitor la respectarea dreptului la apărare

Cauza supusă soluționării este dacă argumentele societății referitoare la încălcarea dreptului său de apărare sunt întemeiate în raport de situația de fapt reieșită din documentele cauzei.

În fapt, societatea SC XSRL a fost supusă unui control inopinat în perioada 10.09.2019-12.09.2019 din partea organelor de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice X, urmare delegării de competență nr. A-RFC ..., constatările fiind consemnate în procesul-verbal de control nr. ...

În urma controlului inopinat a fost întocmită Propunere de efectuare a inspecției fiscale nr. ..., Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... și a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr. ...

Întrucât societatea nu avea întocmită la zi evidența contabilă, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr... s-a dispus întocmirea evidenței contabile în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 republicată.

În Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AG ...s-au consemnat următoarele:

- inspecția fiscală s-a efectuat în baza Avizului de inspecție fiscală nr. F-AG ..., în perioada **31.10.2019 - 09.12.2019**, a fost **amânată** (nr. acord), a fost înscrisă în RUC la poziția 10 în data de 12.11.2019 și a cuprins perioada 01.07.2015 - 30.06.2019 pentru verificarea TVA;

- agentul economic nu a mai fost verificat anterior pe linie fiscală;

- conform vectorului fiscal societatea nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA;

- societatea a depășit plafonul de TVA în luna iulie 2015 depunând în acest sens la organul fiscal teritorial solicitări pentru înregistrarea în scopuri de TVA astfel:

1. cererea nr. .. - urmare analizei cererii de înregistrare, societății i-a fost anulată cu data de 01.07.2015 înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 alin. (9) lit. h) din Legea nr. 571/2003;

2. solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA nr. .. (formular 099), solicitare ce a fost finalizată prin Referat de respingere de către Serviciul de Informații fiscale întrucât nu a fost respectat termenul legal de depunere al documentelor, conform Invitației nr. ...;

3. solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA nr.. (formular 099), solicitare ce a fost finalizată prin Referat de respingere de către Serviciul de Informații fiscale întrucât nu a fost respectat termenul legal de depunere al documentelor, conform Audierii nr. ...

- societatea a desfășurat activitate economică toată perioada cât a avut tva-ul anulat conform Deciziei nr. .. emisă de Administrația Sector ..a Finanțelor Publice;

- agentul economic nu a depus nicio Declarație 311 Declarație privind taxa pe valoarea adăugată pentru persoanele cu cod de înregistrare în scopuri de tva anulat conform art. 316 alin. 11 lit.a)-e), lit.g), lit.h) din Legea nr. 227/2015;

- din declarația pe proprie răspundere a reprezentantului societății, rezultă că toate documentele și informațiile solicitate au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că toate documentele în original au fost restituite de echipa de inspecție fiscală după verificare;

- organul de control a transmis în data de 25.11.2019 în format electronic Proiectul de Raport de Inspecție fiscală cu constatările stabilite, iar reprezentantul societății a transmis în data de 09.12.2019 punctul de vedere cu privire la constatările rezultate în urma controlului efectuat.

În baza constatărilor din RIF F-AG ...a fost emisă dispoziția de măsuri nr. .. prin care societății XSRL i-a fost dispusă măsura înregistrării ca plătitor de TVA, termen 18.01.2020.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu reiese că împotriva dispoziției de măsuri nr. .. societatea XSRL a formulat contestație, respectiv că a fost atacată în contencios administrativ de către societatea verificată.

În aceste condiții societatea XSRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale pentru TVA pentru perioada 01.07.2015-30.06.2019, controlul începând cu data de 12.11.2019. În data de 25.11.2019 societatea a fost înștiințată cu privire la acordarea termenului de 5 zile pentru realizarea discuției fiscale, cu mențiunea posibilității exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, transmițându-se prin email și proiectul raportului de inspecție fiscală. Urmare discuției finale din data de 09.12.2019 societatea a prezentat în scris punctul de vedere semnat.

Prin contestația formulată societatea XSRL invocă încălcarea dreptului la apărare pe motiv că modalitatea de derulare a controlului nu a fost în acord cu dispozițiile legale, nefiind luate în calcul documentele și probele puse la dispoziție de către societate, privind demersurile întreprinse pentru a se înregistra în scop de TVA la depășirea plafonului de TVA.

În drept, potrivit art. 9 și art. 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de **a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.**

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;”.

”Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală **comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.** În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(5) Contribuabilul/Plătitorul **are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.** În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Având în vedere prevederile legale mai sus-menționate, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea, excepție făcând cazul în care întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AG ...capitolul VI „*Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul*”, se reține că societatea a fost informată că discuția finală a fost stabilită în termen de 5 zile de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, fiindu-i comunicat totodată și proiectul de raport de inspecție fiscală la data de 25.11.2019 în format electronic. Totodată, contribuabilul a fost informat că are posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală din proiectul de Raport de inspecție fiscală în termen de 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art.130 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, se reține faptul că societatea a beneficiat de dreptul de a fi informată cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și respectiv de dreptul de a fi ascultată.

În ceea ce privește susținerile societății referitoare la faptul că i-a fost *solicitat un volum mare de documente, într-un timp foarte scurt, nefiindu-le permisă asistența juridică de specialitate a trebuit să răspundă pe loc, la ore înaintate întrebărilor din nota explicativă, fără posibilitatea de a se răspunde ulterior*, fapt pentru care l-a fost încălcat dreptul la apărare, acestea nu pot fi reținute, întrucât potrivit art.6 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală este cel care stabilește termenul acordat contribuabilului, iar organul de soluționare a contestației nu poate cenzura acest drept. Mai mult, potrivit aceluiași temei invocat mai sus, societatea avea posibilitatea să solicite prelungirea termenului, drept de care nu a uzat.

De asemenea, susținerea contestatarei precum că i-a fost *solicitat un volum mare de documente, într-un timp foarte scurt* este contrazisă de o altă afirmație a

contestatarei precum că *"timp de aproximativ 2 luni am opisat, xeroxat și predat tot ce ni s-a cerut de către organul de control (...)"*.

Totodată, se constată că societatea a avut la dispoziție un termen de 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale în care să-și exprime punctul de vedere argumentat și elaborat, drept de care a și uzat, iar organele de inspecție fiscală au analizat punctul de vedere al societății.

De asemenea, susținerea contestatarei precum că nu i-a fost permisă *asistența juridică de specialitate* nu poate fi reținută deoarece chiar în cuprinsul avizului de inspecție fiscală nr. F-AG ...se menționează faptul că pe parcursul inspecției fiscale contribuabilul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate și/sau juridică, astfel că echipa de control nu a împiedicat contribuabilul să-și desemneze un specialist (așa cum se precizează în referatul contestației nr...). Prin urmare, contestatarea avea posibilitatea apelării la asistența de specialitate, în conformitate cu prevederile art. 124 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

"Art. 124. - (1) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale.

(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

(3) Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică".

Cu privire la susținerea contestatarei precum că i s-a solicitat nota explicativă la ore înaintate, în referatul contestației nr... (pagina 9 din referatul cauzei) organele de inspecție fiscală precizează următoarele: *"Referitor la așa-zisa Notă explicativă cerută reprezentantului legal al societății, precizăm că aceasta nu a fost solicitată nici în timpul programului de lucru și nici în afara acestuia"*.

Susținerea contestatarei precum că *echipele de control au refuzat să consemneze susținere, clarificările și lămuririle societății cu privire la demersurile legale pentru a se înregistra în scop de TVA la depășirea plafonului de TVA*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum rezultă în RIF nr. F-AG ...la pagina 11 au fost consemnate demersurile întreprinse de societate pentru a se înregistra în scopuri de TVA.

Față de aceste prevederi legale, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că proiectul raportului de inspecție fiscală a fost transmis societății pe email în data de 25.11.2019, când a fost stabilită data pentru discuția finală, iar cu prilejul discuției finale din data de 09.12.2019 societatea a precizat în scris punctul său de vedere cu privire la rezultatele inspecției, cu obiecțiuni.

Prin urmare, **în circumstanțele mai sus-arătate**, nu poate fi reținută susținerea societății privind încălcarea dreptului său la apărare, în condițiile în care cu prilejul înștiințării pentru discuția finală, societatea **a primit și proiectului raportului de inspecție fiscală, cunoscând astfel pe deplin toate constatările și argumentele organelor de inspecție fiscală**, iar la data de 09.12.2019 a precizat că are obiecțiuni, nefiind de acord cu aceste argumente.

În concluzie, în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, contribuabilului verificat i-au fost respectate atât dreptul de a fi informat, cât și dreptul la apărare, întrucât acestea i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Astfel, se poate constata că dreptul la apărare al societății nu a fost îngrădit ori încălcat de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care argumentele acesteia nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

În consecință contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în privința nulității absolute invocate, ce nu există, nu a produs nici o vătămare contestatarei și nu este expres prevăzută de lege.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, organul de soluționare a contestației va proceda la soluționarea acesteia.

Aspecte de fond

3.2. Referitor la TVA în sumă de Xlei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea XSRL datorează taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat activitate economică și a depășit plafonul de scutire, având obligația plății TVA aferentă operațiunilor realizate.

În fapt, organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală parțială la SC XSRL, care s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AG ...ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., prin care s-a stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de Xlei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data 01.07.2015 SC XSRL a realizat o cifră de afaceri în sumă de 546.224 lei, depășind plafonul de scutire de 220.000 lei, motiv pentru care era obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, conform art.153, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 10 zile de la depășirea plafonului.

În consecință, pentru perioada 01.07.2015-30.06.2019, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă veniturilor realizate de contribuabilă, conform prevederilor art. 137, art. 140, art. 150 alin. (1), art. 153 și art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 286 alin. (1) lit.a), art. 291 alin. (1) lit. b) art. 307 alin. (1) art. 316 alin. (1) lit. b) și art. 271 alin. (1) și (3) din Legea nr. 227/2015 și au acordat drept de deducere pentru cheltuielile purtătoare de TVA conform art.145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 297-299 din Legea nr. 227/2015, stabilind TVA de plată în sumă de Xlei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .. lei.

Cu privire la TVA de plată în sumă de Xlei, societatea invocă în susținerea contestației faptul că nu a fost posibil să aplice și să colecteze cota de TVA ulterior datei de 15.07.2015 datorită culpei organului fiscal care a refuzat să le acorde codul

de TVA, apreciind a dat dovadă de un rol "hiperactiv" pentru a se declara în termen ca și plătitor în scopuri de TVA și că îndeplinește condițiile cerute de lege pentru existența cazului fortuit.

În drept, potrivit prevederilor art. 113, art. 129, art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția 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.

(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;**

(...).”

„Art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(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.

(...)

(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;(...)"

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal **determină situația fiscală a contribuabilului** fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea în concreto a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Potrivit art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

*"(1) Este considerată **persoană impozabilă** orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, **activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.***

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind **activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**"*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că se consideră persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute de lege, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform prevederilor art.137, art. 140, art. 150 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

"Art.137 - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din **tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; (...).**"*

*"Art. 140 Cotele - (1) **Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.**"*

*"Art. 150 **Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România** -(1) **Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.**"*

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

“Art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;“

(...)

(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) și (5) sau solicită înregistrarea conform alin. (9¹).

(7¹) Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se stabilesc criteriile pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA a societăților cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care sunt supuse înmatriculării la registrul comerțului. Organele fiscale competente stabilesc, pe baza acestor criterii, dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA. Prin excepție de la prevederile alin. (7), organele fiscale competente nu vor înregistra în scopuri de TVA persoanele impozabile care nu îndeplinesc criteriile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

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

a) dacă este declarată inactivă (...);

b) dacă a intrat în inactivitate temporară, (...);

c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001 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 înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001, 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 înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

(...)

h) dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrarea Fiscală. (în vigoare de la 1 februarie 2015)

(9¹) 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. (7¹) astfel:

a) la solicitarea persoanei impozabile, pentru situațiile prevăzute la alin. (9) lit. a) și b), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA;

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);

c) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:

1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;

2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;

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.

e) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alin. (9) lit. h), dacă încetează situația care a condus la anulare, de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA (în vigoare de la 1 februarie 2015)

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).

(9²) 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 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. (1¹) și (1³) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată."

Norme metodologice de aplicare a art. 153 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG 44/2004:

"66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 153 alin. (4) din Codul fiscal, **înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:**

a) data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (2), (4) și (5) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal;

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;

d) data comunicării deciziei de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (8) din Codul fiscal.

(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice."

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la alin. (1), (2), (3) și (6), în forma în vigoare în anul 2015:

"(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară **plafonului de 65.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) **Cifra de afaceri** care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din **valoarea totală, exclusiv taxa**, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități

economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă."

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153."

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 65.000 euro, cifră de afaceri care este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada verificată:

"(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată

în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;“

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„Art. 276 Soluționarea contestației

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

Astfel, organul de soluționare a contestației a reținut, că prin contestația formulată nu se contestă obligația legală de percepere a TVA în cazul în care organele de inspecție fiscală la momentul efectuării controlului constată că societatea verificată nu a colectat, înregistrat și declarat TVA în condițiile depășirii plafonului. Contestatara motivează că singura neregulă semnalată de echipa de control aceea că s-a depășit plafonul de scutire de TVA, nu a fost posibil să aplice și să colecteze cota de TVA ulterior datei de 15.07.2015 datorită culpei organului fiscal care a refuzat să le acorde codul de TVA, nefiind luate în calcul documentele și probele puse la dispoziție de către societate, privind demersurile întreprinse pentru a se înregistra în scop de TVA la depășirea plafonului de TVA.

Referitor la motivațiile contestatarii privind nelegalitatea stabilirii TVA si "culpa" organelor de inspectia fiscala de a refuza acordarea codului de TVA, se rețin următoarele:

- societatea a depășit plafonul de TVA în luna iulie 2015;
- societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 01.07.2015-01.07.2015, conform vectorului fiscal;
- societatea a depus la organul fiscal teritorial următoarele solicitări pentru înregistrarea în scopuri de TVA:
 1. cererea nr. ...;
 2. solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA nr. ... (formular 099);
 3. solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA nr. ... (formular 099).

Urmare analizării cererilor de înregistrare organul fiscal teritorial (AS..FP) a emis următoarele decizii :

1. Decizia privind anularea din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA nr. .. - prin care, în baza prevederilor art. 153 alin. (9) , art. 153¹ alin. (9) sau alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a Referatului de analiză privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, din oficiu nr. .., a comunicat că înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal a fost anulată, potrivit art. 153 alin. (9) lit.h) din Codul fiscal, întrucât persoana impozabilă nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică care implică operațiuni din sfera TVA, potrivit art. 153 alin. (7¹) din Codul fiscal.

În finalul deciziei se menționează că **împotriva deciziei se poate formula contestație la organul fiscal emitent**, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, potrivit art. 207 alin. (1) din același act normativ.

2. Decizia privind respingerea cererii de înregistrare în scopuri de TVA nr. ... potrivit prevederilor art. art. 153 alin. (9¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, emisă în urma cererii de înregistrare în scopuri de TVA nr. .. și a analizei informațiilor existente în ecidențele fiscale, întrucât :

- din constatările organului fiscal rezultă că persoana impozabilă - societate înființată potrivit Legii nr. 31/1990 nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin ordin al președintelui ANAF, în condițiile prevăzute de art. 153 alin. (9) lit.h) din Codul fiscal;
- alte motive legale de respingere Reprezentantul legal al persoanei impozabile nu s-a prezentat la data de 05.11.2015 stabilită prin invitație, potrivit art. 8 alin. (3) din OPANAF nr. 17/2015.

Prin decizie se precizează că persoana impozabilă poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA prin depunerea unei noi Cereri de Înregistrare (formular 099).

În finalul deciziei se menționează că **împotriva deciziei se poate formula contestație la organul fiscal emitent**, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, potrivit art. 207 alin. (1) din același act normativ.

3. Decizia privind respingerea cererii de înregistrare în scopuri de TVA nr. ... potrivit prevederilor art. art. 316alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, emisă în urma cererii de înregistrare în scopuri de TVA nr.. și a analizei informațiilor existente în ecidențele fiscale, întrucât :

- din constatările organului fiscal rezultă că persoana impozabilă - societate înființată potrivit Legii nr. 31/1990, republicată cu modificările și completările ulterioare prezintă risc fiscal potrivit criteriilor pentru evaluarea riscului fiscal stabilite prin ordin al președintelui ANAF, în condițiile prevăzute de art. 316 alin. (11) lit.h) din Legea nr. 27/2015 privind Codul fiscal;
- alte motive legale de respingere: Reprezentantul legal al persoanei impozabile nu s-a prezentat la Serviciul informații fiscale la două termene consecutive.

Prin decizie se precizează că persoana impozabilă poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA prin depunerea unei noi Cereri de Înregistrare (formular 099).

În finalul deciziei se menționează că **împotriva deciziei se poate formula contestație la organul fiscal emitent**, în conformitate cu dispozițiile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 45 de zile de la data comunicării, potrivit art. 270 alin. (1) din același act normativ.

Având în vedere cele anterior prezentate, motivele invocate de contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, pentru următoarele motive:

- urmare a întocmirii formalităților de înregistrare la depășirea plafonului, societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA la data de 01.07.2015 deoarece îndeplinea condiția de înregistrare cu privire la plafon, dar urmare procesării informațiilor din formularul cod 088, înregistrarea este urmată imediat de anularea din oficiu a codului de TVA alocat la înregistrare cu aceeași dată 01.07.2015;

- anularea înregistrării s-a efectuat conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. h) din Codul fiscal deoarece societatea nu îndeplinea criteriile de înregistrare reglementate prin O.M.F.P. nr. 17/2015 privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, modificat prin O.M.F.P. nr. 1964 din 24 iulie 2015;

- având statut de plătitoare de TVA, dar cu cod TVA anulat, societatea suportă consecințele fiscale negative reglementate prin art. 11 *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal* care la alin. (1³) prevede :

"Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, carora 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, aferenta operațiunilor taxabile desfasurate în perioada respectivă. (...)";

- societatea avea obligația de a depune declarația 311 "Declarație privind taxa pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile cu cod de înregistrare în scopuri de TVA anulat", potrivit prevederilor art. 156³ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actual art. 316 alin. (11) lit. a)-e) lit.g, lit.h) din Legea nr. 227/2015), care stipula:

"(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;

b) taxa colectată care trebuie plătită pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare, dar a căror exigibilitate de taxă potrivit art. 134² alin. (3) - (8) intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.";

- Deciziile privind respingerea cererilor de înregistrare în scopuri de TVA au intrat în circuitul civil producând efecte juridice atât pentru organul de administrare fiscală cât și față de cel căruia sunt adresate, astfel că în situația în care societatea contestatoare se considera lezată (vătămată) în drepturile sale prin emiterea respectivelor decizii **avea posibilitatea de a valorifica dreptul la apărare** în cadrul procedurii fiscale, **prin intermediul contestației fiscale**, cale administrativă de atac **împotriva deciziilor privind respingerea cererilor de înregistrare în**

scopuri de TVA emise în urma analizării cererilor de înregistrare în scopuri de TVA, calea de atac fiind menționată în cuprinsul deciziilor.

Potrivit art. 48 din Codul de procedură fiscală "(1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.*", din momentul comunicării deciziilor de anulare/ respingere a cererilor de înregistrare în scopuri de TVA, efectul juridic fiscal al anulării este acela că societatea are obligația de a colecta TVA, precum și de a depune declarația 311 potrivit prevederilor art. 156³ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actual art. 316 alin. (11) lit. a)-e) lit.g, lit.h) din Legea nr. 227/2015);

- până la reînregistrarea în scopuri de TVA, societatea avea obligația colectării, plății TVA și a raportării TVA colectată pentru operațiunile taxabile, prin formularul cod 311, organului fiscal competent.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au calculat TVA aferentă veniturilor realizate și au acordat drept de deducere pentru cheltuielile purtătoare de TVA potrivit art.145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 297-299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată nu se aduc argumente cu privire la calcularea incorectă a TVA colectată, respectiv a TVA deductibilă ci se invocă faptul că este culpa organului fiscal de administrare neînregistrarea în scopuri de TVA. Așa cum s-a arătat, organul fiscal de administrare a comunicat motivele anulării/respingerii înregistrărilor în scopuri de TVA prin acte administrativ fiscale ce nu au fost contestate de contribuabilă. A accepta motivația contestatarii ar însemna că un contribuabil nu ar datora TVA, deși ar avea această obligație pe motiv că nu și-a îndeplinit obligațiile pentru a fi înregistrat în scopuri de TVA și nu a contestat deciziile de anulare/respingere a înregistrărilor în scopuri de TVA, ceea ce ar fi nelegal și de neacceptat.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii, taxă pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, astfel că în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. XS.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-. ...de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de Xlei.**

3.2. Referitor la Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr. ...

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P.B., se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestațiile împotriva actelor prin care se dispun măsuri asiguratorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr. Xemisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, organele de inspecție fiscală au dispus măsuri asiguratorii asupra bunurilor SC XSRL.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 213 alin. (13) și alin. (14) "Poprirea și sechestrul asigurător" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*"(13) Prin derogare de la prevederile art.7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, **împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii**, prevăzute la alin.(4), cel interesat poate face contestație, în termen de 30 de zile de la comunicare, **la instanța de contencios administrativ competentă**, fără a fi necesară parcurgerea procedurii prealabile.*

*(14) **Împotriva actelor prin care se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație la executare în conformitate cu prevederile art. 260 și 261.**"*

coroborat cu art.260 "Contestația la executare silită" din actul normativ mai sus menționat, care la alin.(4) prevede:

"Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență".

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, se reține că solicitarea SC XSRL privind anularea Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. Xemisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, nu se află în competența materială a Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P.B., aceasta aparținând instanțelor judecătorești, motiv pentru care se constată necompetența materială de soluționare a acestui capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 213 alin. (13) și alin. (14), art.260 art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 156³ alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (actual art. 316 alin. (11) lit. a)-e) lit.g, lit.h) din Legea nr. 227/2015), art. 137, art. 140, art. 150 alin. (1), art. 153 și art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 286 alin. (1) lit.a), art. 291 alin. (1) lit. b) art. 307 alin. (1) art. 316 alin. (1) lit. b) și art. 271 alin. (1) și (3) din Legea nr. 227/2015

DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC XSRL, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, pentru suma de **Xlei**, reprezentând TVA.

2. **Constatarea necompetenței materiale** a Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P.B. privind soluționarea contestației formulată de SC XSRL împotriva Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr. Xemisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, aceasta aparținând instanțelor judecătorești, conform legii.

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

