



DECIZIA NR. 10118/15.03.2019
privind soluționarea contestației formulate de
X, mun. Botoșani
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani –
Inspecție Fiscală
sub nr. X și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr.X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de **X** cu domiciliul fiscal în mun. Botoșani, str. X nr. X, jud. X, Cod de identificare fiscală X, C.N.P. X obiect de activitate: CAEN-4532 “Comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule”.

X, formulează parțial contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X.

Suma contestată este în cuantum de **S lei** și reprezintă TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat direct, pe bază de semnătură, la data de **06.11.2018**, după cum rezultă din adresa de comunicare nr. X anexată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la data de **20.11.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție Fiscală sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația.

1. X, mun. Botoșani formulează parțial contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X cu privire la suma de S lei reprezentând TVA.

Contestatoarea susține că, în data de 17.07.2017, ca urmare a emiterii Deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal sau a regimului special pentru agricultori prevăzut la art. 315 alin. (1) din Codul fiscal, X-a fost comunicată anularea înregistrării în scopuri de TVA și în același timp i-au fost comunicate obligațiile ce derivă din această operațiune.

Deoarece X a aplicat sistemul de TVA la încasare, avea obligația ca la data anulării codului de TVA, să declare TVA colectată pentru toți clienții neîncasați, cât și ajustarea la stocul de marfă.

Petenta face mențiunea că, la data de 19.07.2017, conform evidenței contabile, soldul clienților neîncasați era S lei, fapt pentru care nu s-au încălcat prevederile art. 282-exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii-alin. (7), lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat TVA de plată la neîncasarea facturilor, suma de S lei, cu o bază de impozitare de S lei, în situația în care total marfă-rulaj debitor cont 371-cu tot cu adaos comercial în luna iulie era de S lei iar conform Raportului de gestiune la data de 01.01.2017 soldul de marfă era de S lei.

Totodată, petenta face mențiunea că așa cum se observă și din balanța de verificare aferentă lunii iulie 2017, cont 5311-Casa în lei, încasările se efectuează cu aparat de marcat electronic, neexistând încasări prin bancă până la data emiterii balanței de verificare (iulie 2017).

În concluzie, petenta contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoana fizice nr. X emisă de Activitatea de inspecție fiscală Botoșani, pentru suma de S lei, sumă ce a fost stabilită ca fiind aferentă taxei pe valoarea adăugată colectată, pentru facturi neîncasate la data anulării înregistrării în scopuri de TVA

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

(17.07.2017), ca fiind nedatorată bugetului general consolidat al statului, deoarece nu existau clienți neîncasați conform datelor din evidența contabilă.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare a verificării efectuate la X, mun. Botoșani în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.07.2015-30.06.2018 au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X prin care au stabilit în sarcina contestatoarei suma de S lei reprezentând TVA, din care se contestă parțial suma de Slei.

În urma verificărilor efectuate la X, mun. Botoșani pentru perioada 01.07.2015-30.06.2018 în ceea ce privește TVA, s-a constatat o diferență în sumă de Slei, ca urmare a facturilor emise și neîncasate la data ieșirii din sistemul de TVA la încasare.

Pentru perioada verificată 01.07.2015-30.06.2018, X, mun. Botoșani a determinat, înregistrat și declarat taxa pe valoarea adăugată, astfel:

Declarat	
Sold taxa pe valoarea adăugată la 01.07.2015	S lei
Taxa pe valoarea adăugată colectată	S lei
Taxa pe valoarea adăugată deductibilă	S lei
TVA achitată	S lei
Tva rambursată	S lei
Sold taxa pe valoare adăugată de rambursat - 30.06.2018	- Sei
Constatat	
Sold taxă pe valoarea adăugată la 01.07.2015	Slei
Taxa pe valoarea adăugată colectată	S lei
Taxa pe valoarea adăugată colectată	S lei
Taxa pe valoarea adăugată deductibilă	S lei
TVA achitată	
TVA rambursată	Sei
Sold taxa pe valoarea adăugată de plată- 30.06.2018	S lei

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că au fost încălcate prevederile art. 282 alin. (7) lit. b) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Referitor la suma de Slei reprezentând TVA stabilit suplimentar pentru perioada 01.07.2015-30.06.2018 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Activitatea de inspecție fiscală în baza

Raportului de Inspecție Fiscală nr. X, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume, în condițiile în care, prin actul de control se face precizarea că TVA în sumă de Slei este aferentă facturilor emise și neîncasate la data ieșirii din sistemul de TVA la încasare iar din documente depuse la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate dacă, la data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, soldul clienților neîncasați era S, neexistând astfel facturi neîncasate la data anulării înregistrării în scopuri de TVA.

În fapt, în urma verificărilor efectuate la **X, mun. Botoșani** pentru perioada 01.07.2015-30.06.2018 s-a stabilit o diferență suplimentară la TVA în sumă de Slei ca urmare a facturilor emise și neîncasate la data ieșirii din sistemul de TVA la încasare.

Organele de inspecție fiscală precizează că au fost încălcate prevederile art. 282 alin. (7) lit. b) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, la data de 19.07.2017, conform evidenței contabile, soldul clienților neîncasați era S lei, fapt pentru care nu s-au încălcat prevederile art. 282-exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii-alin. (7), lit. b) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat TVA de plată la neîncasarea facturilor, suma de Slei, cu o bază de impozitare de Slei, în situația în care total marfă-rulaj debitor cont 371-cu tot cu adaos comercial în luna iulie era de S lei, iar conform Raportului de gestiune la data de 01.01.2017 soldul de marfă era de S lei.

Totodată, petenta face mențiunea că, așa cum se observă și din balanța de verificare aferentă lunii iulie 2017, cont 5311-Casa în lei, încasările se efectuează cu aparat de marcat electronic, neexistând încasări prin bancă până la data emiterii balanței de verificare (iulie 2017).

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 310 alin. (1), alin. (2), alin. (3) și alin. (7), art. 316 alin. (11) lit. g), art. 282 alin. (1), alin. (2), alin. (7) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“ART. 310

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 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,

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 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 prestațiilor 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. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.

(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. Persoana impozabilă care realizează în cursul unui an calendaristic exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere conform art. 292 nu se consideră că depășește plafonul prevăzut la alin. (1).

(...)

(7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 322. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

obligățiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316. Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 323, indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 322, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.

Art. 316

(...)

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

(...)

g) în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în vederea aplicării regimului special de scutire prevăzut la art. 310 sau a regimului special pentru agricultori prevăzut la art. 315¹;

ART. 282

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

(7) În cazul facturilor emise de persoanele impozabile înainte de intrarea sau ieșirea în/din sistemul de TVA la încasare se aplică următoarele reguli:

(...)

b) în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, indiferent dacă acestea sunt ori nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după ieșirea din sistemul TVA la încasare, se continuă aplicarea sistemului, respectiv exigibilitatea taxei intervine conform alin. (3) și (5). În cazul facturilor pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, pentru care faptul generator de taxă intervine după data ieșirii persoanei impozabile din sistemul TVA la încasare, se vor aplica prevederile alin. (3) și (5) numai pentru taxa aferentă contravalorii parțiale a livrărilor/prestărilor facturate înainte de ieșirea din sistem a persoanei impozabile.”

Conform textelor de lege, persoana impozabilă stabilită în România a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, poate aplica scutirea de taxă,

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

denumită regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1).

Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut anterior, poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs.

Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316.

Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 323, indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 322, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.

Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în vederea aplicării regimului special de scutire.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei, prin excepție, aceasta intervine, în cazul facturilor emise de persoanele impozabile înainte de intrarea sau ieșirea în/din sistemul de TVA la încasare, când se aplică următoarea regulă:

- în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, indiferent dacă acestea sunt ori nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după ieșirea din sistemul TVA la încasare, se continuă aplicarea sistemului, respectiv exigibilitatea taxei intervine conform alin. (3) și (5).

Având în vedere situația prezentată, din documentele existente la dosarul cauzei, reies următoarele:

- prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, "În baza Jurnalului pentru vânzări TVA la încasare pentru trim III 2017, din eroare și fără alte intenții, s-a stabilit valoarea livrărilor de bunuri scutite fără drept de

deducere în sumă totală de S lei. Mergând pe principiul rațional de calcul al taxei pe valoarea adăugată, organul fiscal și-a exercitat dreptul de apreciere în limitele rezonabilității, stabilind taxa aferentă cu obligația de colectare în sumă de S lei. Utilizând informațiile și documentele deținute, inspectorii fiscali din eroare și fără intenție au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă mărfurilor aprovizionate în luna iulie 2017 în sumă de S cu TVA aferent în sumă de S lei.

Astfel, concluzionând, operatorul economic nu avea obligația declarării respectiv a plății sumei de S lei, reprezentând diferența dintre valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de livrare (S lei) și respectiv taxa aferentă mărfurilor aprovizionate în luna iulie 2017 (S lei);

- din contestația formulată se reține că începând cu data de 17.07.2017 **X, mun. Botoșani** i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA ca urmare a emiterii Deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal sau a regimului special pentru agricultori prevăzut la art. 315 (1) din Codul fiscal.

Prin actul de control, organele de inspecție fiscală se limitează la a preciza faptul că, Diferența de TV constatată în sumă S lei este aferentă facturilor emise și neîncasate la data ieșirii din sistemul de TVA la încasare.

Se reține că organele de inspecție fiscală se limitează la a preciza aspectele enunțate anterior, dar fără a face o analiză și a prezenta dacă contestatoarei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire și cu ce dată s-a anulat înregistrarea persoanei în scopuri de TVA.

De asemenea, nu se precizează din ce perioadă provin facturile neîncasate, nu este întocmită o situație a acestora și nu s-a verificat dacă contestatoarea a evidențiat în ultimul decont de taxă valoarea rezultată ca urmare a efectuării ajustărilor.

Față de "Motivele de fapt" prezentate de organele de inspecție fiscală prin actul de control, art. 72 și art. 73 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

„Art. 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Astfel, conform textului de lege, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

În ceea ce privește obiectul inspecției fiscale, art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„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”.

Conform textelor de lege, 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.

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului precum și la 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.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X organele de inspecție fiscală precizază că s-a stabilit valoarea licrărilor de bunuri scutite cu drept de deducere în sumă de S lei, stabilind TVA colectată în sumă S lei dar fără a aduce lămuri cu privire la susținerile contestatoarei conform cărora la data de 19.07.2017, soldul clienților neîncasați era S, fapt care rezultă și din evidența contabilă.

În vederea clarificării situației, printr-un e-mail transmis organelor de inspecție fiscală la data de 20.02.2019, cu revenire la data de 27.02.2019, organul de soluționare a contestației a solicitat acestora să aducă lămuriri suplimentare cu privire la speța supusă soluționării și anume:

- să precizeze dacă suma de S lei a fost stabilită eronat întrucât provine din perioada în care contestatoarea era scutită de TVA și astfel nu s-a mai pus problema declarării acestei sume;

- să se precizeze clar dacă la data 19.07.2017 existau facturi neîncasate, în condițiile în care contestatoarea susține că, în conformitate cu evidența contabilă soldul clienților neîncasați era 0, fapt pentru care nu s-au încălcat prevederile art. 282 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

- să se transmită Decizia privind anularea înregistrării în scopuri de TVA în vederea aplicării regimului de scutire, despre care contestatoarea face mențiune în contestație.

Până la data întocmirii prezentei decizii de soluționare, organele de inspecție fiscală nu au răspuns solicitărilor transmise, fapt pentru care în lipsa clarificării acestor aspecte și a documentelor doveditoare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la stabilirea TVA în sumă de Sleii.

Astfel, având în vedere diferența de TVA stabilită suplimentar în quantum de Sleii și faptul că din actul de control întocmit nu reiese dacă contestatoarei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, în vederea aplicării regimului de scutire, cu ce dată s-a anulat înregistrarea persoanei în scopuri de TVA și de asemenea, nu se precizează din ce perioadă provin facturile neîncasate, rezultă că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii acestei sume în sarcina contestatarei, fapt pentru care urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr. X cu privire la TVA în sumă de Sleii.

Desființarea are la bază prevederile **art. 279 alin. (3) și alin. (4)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Sunt aplicabile și prevederile **pct. 11.4.-11.5.** 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, unde se stipulează:

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Totodată, sunt aplicabile și prevederile **art. 50, art. 129 și art. 281** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

ART. 50

„Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 12 of 15

căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente”.

ART. 129

„Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

ART. 281

“Comunicarea deciziei și calea de atac

[...]

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.

(4) În situația în care instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) admite, în totalitate sau în parte, acțiunea prevăzută la alin. (3), organul fiscal emitent anulează în mod corespunzător noul act administrativ fiscal, precum și, după caz, actele administrative subsecvente, iar contestatorul este pus în situația anterioară emiterii deciziei de desființare.

[...]

(8) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a respins contestația de către organul fiscal fără ca acesta să intre în cercetarea fondului raportului juridic fiscal, dacă instanța constată că soluția adoptată de către organul fiscal este nelegală și/sau netemeinică, se va pronunța și asupra fondului raportului juridic fiscal”.

Ca urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Activitatea de inspecție fiscală cu privire la suma de **S lei, reprezentând TVA** urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la clarificarea situației fiscale a contestatoarei, în funcție de prevederile legale în vigoare și de cele reținute în prezenta decizie și dacă este cazul să emită o nouă decizie de impunere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Activitatea de inspecție fiscală, pentru **X, mun. Botoșani**, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA, urmând ca, în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, ținând cont de faptul că petenta este contribuabil mic, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat actul atacat, în baza prevederilor art. 281 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă din actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botoșani.