



DECIZIA NR. 10291/09.09.2020
privind soluționarea contestației formulate de
societatea **X S.R.L., jud. Botoșani,**
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub
nr. A.F.J/X și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr. ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.BTG. AIF/X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, cu privire la contestația formulată de societatea **X S.R.L.**, cu domiciliul fiscal în Orașul X, str. X nr.X, jud. Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. JX, cod unic de înregistrare RO X, prin Cabinet Individual de Insolvență (C.I.P.I.) "X" în calitate de administrator judiciar și X în calitate de administrator special.

Contestația este formulată parțial, împotriva Deciziei de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma contestată este de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

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 data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură cu adresa nr. BTG.AIF x/09.03.2020, respectiv în data de **12.03.2020**, și data depunerii contestației, respectiv **31.03.2020**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. A.F.J/13696.

Conform datelor din Buletinul procedurilor de insolvență nr. x/ 01.10.2015, anexat în copie la dosarul cauzei, prin Încheierea nr. x din data de 17.09.2015, pronunțată de Tribunalul Botoșani, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, în Dosarul nr. x/40/2015, s-a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență fiind numit administrator judiciar provizoriu Cabinet individual de insolvență "X", având cod unic de înregistrare x, cu sediul în municipiul Botoșani, str. x nr.x, sc. x, ap.x, jud. Botoșani, nefiind desemnat administrator special.

Conform datelor din Buletinul procedurilor de insolvență nr. x/ 06.07.2020, anexat în copie la dosarul cauzei, administratorul judiciar este Cabinet individual de insolvență "X", iar administrator special este X cu domiciliul în Italia.

Contestația este semnată de X în calitate de administrator special și de Cabinet individual de insolvență "X" în calitate de administratorul judiciar.

Societatea **X S.R.L, jud. Botoșani** solicită și susținerea orală a contestației.

Referitor la susținerea orală a contestației, se reține faptul că prin adresa nr.ISR_DGR/x/17.07.2020, organul de soluționare competent, a comunicat reprezentantului legal al societății **X S.R.L, jud. Botoșani**, că este convocat în data de 27.07.2020, ora 11, la sediul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, în vederea susținerii orale a contestației înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. AFJ x/31.03.2020, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X.

Susținerea orală a contestației a avut loc la data și ora stabilită, la susținerea orală, din partea societății **X S.R.L, jud. Botoșani**, au participat dl X în calitate de administrator judiciar, dl. X în calitate de administrator special și dl X consultant fiscal, în calitate de împuternicit al societății conform Împuternicirii nr.X/ 24.07.2020, anexată în original la dosarul cauzei, în timpul susținerii fiind încheiată minuta anexată la dosarul cauzei.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, formulează, parțial, contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, susține că prin Decizia nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Serviciul Fiscal Orășenesc X, în baza prevederilor cuprinse la art. 153 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA iar prin Decizia nr.X/05.12.2019 emisă de aceeași unitate fiscală, în baza

prevederilor cuprinse la art. 316 alin.(12) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, societatea a fost reînregistrată în scopuri de TVA.

Pentru perioada în care codul inițial de TVA a fost anulat (ianuarie 2015-decembrie 2019) societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, a înregistrat achiziții de bunuri și servicii pentru care taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost de S lei, a efectuat operațiuni constând în livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care taxa pe valoarea adăugată colectată a fost de S lei (declarată prin decontul 311), iar prin corectarea acestora cu taxa de plată de S lei, existentă în sold la data anulării codului de TVA a rezultat o taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de S lei.

Se precizează că, din taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au respins taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** formată din:

- **S lei** - reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor înregistrate în anul 2015,

- **S lei** - reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor înregistrate în anul 2016,

- **S lei** - reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de carburanți auto pentru motivul că bonurile fiscale nu îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate,

și a acceptat rambursarea sumei de S lei.

Se precizează că respingerea dreptului de deducere pentru suma de **S lei** și cea de **S lei**, nu este legală pentru următoarele motive:

1. Prevederile art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum acestea au fost modificate și completate prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, permit persoanei impozabile care a avut codul de TVA anulat, ca după reînregistrarea în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din perioada în care aceasta a avut codul de TVA anulat, după cum obligă ca pentru livrările de bunuri din perioada cu codul de TVA anulat să emită facturi fiscale în care se înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată de colectat în perioada respectivă.

2. În susținerea faptului că prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, au fost corectate doar neconcordanțele între norma de drept națională și cea europeană, societatea invocă expunerea de motive prezentată în partea introductivă a ordonanței, în sensul că adoptarea acesteia în regim de urgență a fost motivată tocmai de *“necesitatea asigurării unui tratament fiscal echitabil în cazul contribuabililor care își dobândesc codul de înregistrare în scopuri de TVA, prin repunerea în drepturi a acestora și a beneficiarilor care au efectuat achiziții de bunuri/servicii de la aceștia, în perioada în care nu au avut un cod valid de TVA”*.

3. In baza prevederilor cuprinse la alin.(11) al art. 11 din Codul fiscal, societatea invocă și jurisprudența C.J.U.E din cauzele C-101/16 Paper Consult și C-69/17 Siemens Gamesa care tratează dreptul de deducere a taxei pentru propriile achiziții efectuate de către persoanele care au avut codul de TVA anulat (perioada 7 octombrie 2010-24 mai 2011), pentru care Curtea a răspuns că *“art. 213, art. 214 și art. 273 din Directiva 2006/112/CE, trebuie interpretate ca fiind contrare unei reglementări naționale care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”*

În concluzie, societatea **X S.R.L., jud. Botoșani** solicită admiterea contestației în sensul recunoașterii dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de **S lei** și rambursarea acesteia.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, urmare verificării efectuate la societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, în ceea ce privește soluționarea Decontul de TVA nr. INTERNET X/22.01.2020, cu opțiune de rambursare al soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, au respins la rambursare suma de S lei (din care societatea contestă suma de **S lei**), rezultând o taxă pe valoarea adăugată aprobată la rambursare în sumă de S lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

◀ Conform Deciziei de anulare din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA nr. X/02.12.2014, potrivit prevederilor art.153 alin.(9)/art.153 ^1 alin.(9) sau alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X, societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, CUI X, este înștiințată că i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA *“potrivit art. 153 alin.(9) lit. c) din Codul Fiscal, cu data comunicării prezentei decizii, întrucât persoana impozabilă/asociații/administratorii are/au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil sau insolvent”*.

Prin aceeași decizie societatea a fost înștiințată că la data anulării înregistrării în scopuri de TVA se anulează și Certificatul de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată seria B nr.X.

◀ Urmare cererii nr.X/04.12.2019 formulată de societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, de înregistrare în scopuri de TVA, potrivit art.316 alin.(12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul

Fiscal Orășenesc X, Decizia privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, nr.X/05.12.2019, potrivit art.316 alin.(12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

◀ Pentru perioada: ianuarie 2015-decembrie 2019, s-a înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X, Decontul de TVA nr. INTERNET X/22.01.2020 cu opțiune de rambursare al soldului sumei negative de TVA de S lei.

Totodată, societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, a înregistrat Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare luna 12 anul 2019 cu număr de înregistrare X/23.01.2020, "*prin înscrierea la rd. 39-Soldul de TVA de plată din decontul perioadei fiscale precedente (rd.45 din decontul perioadei fiscale precedente) neachitate până la data depunerii decontului de TVA a sumei de S lei. Prin înscrierea sumei de S lei la rd.39, are loc și modificarea rd.46- Soldul sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare, respectiv cu -S lei. Prin aceasta corecție, nivelul inițial al soldului sumei negative a TVA solicitat la rambursare se modifică de la S lei la S lei (S lei-S lei)*".

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă S lei, din care societatea contestă suma de **S lei** solicitată nelegal la rambursare, sumă formată din:

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în anul 2015, considerată deductibilă de societate, încălcând prevederile art. 11 pct.(1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: "*Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin.(9) lit.b)-e) nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156² deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:*

a) *Bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării.*"

Se menționează că din balanțele de verificare întocmite în perioada 01.01.2015-31.12.2015 nu s-au constatat valori ce reprezintă TVA deductibilă aferentă bunurilor în stoc sau serviciilor neutilizate care să urmeze a fi utilizate după data înregistrării în scopuri de TVA.

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în anul 2016, considerată deductibilă de către societate, încălcând

prevederile art. 11 alin.(8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin.(11) lit. b)-e) și lit.h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VII, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:*

a) *Bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe baza de inventariere, în momentul înregistrării”.*

Se menționează că din balanțele de verificare întocmite pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016 nu s-au constatat valori ce reprezintă TVA deductibilă aferentă bunurilor în stoc sau serviciilor neutilizate care să urmeze a fi utilizate după data înregistrării în scopuri de TVA.

Astfel, din taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei solicitată la rambursare, prin Decontul de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr.X/22.01.2020, corectat prin Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare luna 12 anul 2019 cu număr de înregistrare X/23.01.2020, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare suma de S lei (din care societatea contestă suma de **S lei**), taxa pe valoarea adăugată aprobată la rambursare fiind în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile societății **X S.R.L., jud. Botoșani**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, forma de proprietate –capital privat străin, contribuabil mic, are ca obiect de activitate *“Activități de consultanță pentru afaceri și management”* cod CAEN 7022, capital social 260 lei, codul de înregistrare fiscală X, iar în perioada verificată a avut ca asociat unic și administrator pe dl. X.

Perioada verificată:

-taxa pe valoarea adăugată

01.01.2015-31.12.2019

Societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, în perioada verificată, a efectuat lucrări asupra bunurilor aparținând societăților italiene X S.R.L, XS.R.L și XI S.R.L.

Referitor la suma S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X din 09.03.2020,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat dreptul societății X S.R.L., jud. Botoșani, care a avut codul de TVA anulat (01.01.2015-05.12.2019), ca după reînregistrarea în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii din perioada în care aceasta a avut codul de TVA anulat, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum acestea au fost modificate și completate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2016, în vigoare la data reînregistrării ca plătitor de TVA, și în condițiile în care Decizia de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestată, nu este motivată

În fapt, prin Decizia de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA nr. X/02.12.2014, potrivit prevederilor art. 153 alin.(9)/art.153 ^1 sau alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X, societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, CUI X, este înștiințată că i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA "potrivit art. 153 alin.(9) lit. c) din Codul fiscal, cu data comunicării prezentei decizii, întrucât persoana impozabilă/asociații/administratorii are/au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil sau insolvent".

Totodată societatea a fost înștiințată că "la data anulării înregistrării în scopuri de TVA se anulează și Certificatul de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată seria X nr. X" și că "la data anulării înregistrării în scopuri de TVA se radiază și înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari și sau în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, dacă erați înscris în acest registru".

În anul 2019, urmare cererii nr. X/04.12.2019 formulate de societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, de înregistrare în scopuri de TVA, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X, a emis Decizia privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată nr. X/05.12.2019, potrivit art. 316 alin.(12) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada ianuarie 2015-decembrie 2019 s-a înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X, Decontul de TVA nr. INTERNET X/22.01.2020, cu opțiune de rambursare al soldului sumei negative de TVA de S lei.

Totodată, societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, a înregistrat Decizia de corectare a erorilor materiale din decontul de TVA pentru perioada de raportare luna 12 anul 2019 cu numărul de înregistrare X/23.01.2020, prin această corecție nivelul inițial al soldului sumei negative a TVA solicitat la rambursare se modifică de la S lei, la suma de S lei.

Prin Decizia de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de în sumă S lei, din care societatea contestă suma de **S lei** solicitată nelegal la rambursare, sumă formată din:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată, dedusă de societate, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în anului 2015;

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată, dedusă de societate aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate anului 2016,

motivat de faptul că din balanțele de verificare întocmite pentru perioada 01.01.2015-31.12.2016 nu s-au constatat valori ce reprezintă TVA deductibilă aferentă bunurilor în stoc sau serviciilor neutilizate care să urmeze a fi utilizate după data înregistrării în scopuri de TVA.

Societatea **X S.R.L., jud. Botoșani** precizează că respingerea dreptului de deducere pentru suma de **S lei** și cea de **S lei**, nu este legală pentru următoarele motive:

1.Prevederile art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum acestea au fost modificate și completate prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, permit persoanei impozabile care a avut codul de TVA anulat, ca după reînregistrarea în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din perioada în care aceasta a avut codul de TVA anulat, după cum obligă ca pentru livrările de bunuri din perioada cu codul de TVA anulat să emită facturi fiscale în care se înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată de colectat în perioada respectivă.

2.In susținerea faptului că prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, au fost corectate doar neconcordanțele între norma de drept națională și cea europeană, societatea invocă expunerea de motive prezentată în partea introductivă a ordonanței, în sensul că adoptarea acesteia în regim de urgență a fost motivată tocmai de *“necesitatea asigurării unui tratament fiscal echitabil în cazul contribuabililor care își dobândesc codul de înregistrare în*

scopuri de TVA, prin repunerea în drepturi a acestora și a beneficiarilor care au efectuat achiziții de bunuri/servicii de la aceștia, în perioada în care nu au avut un cod valid de TVA”.

3. În baza prevederilor cuprinse la alin.(11) al art. 11 din Codul fiscal, societatea invocă și jurisprudența C.J.U.E din cauzele C-101/16 Paper Consult și C-69/17 Siemens Gamesa care tratează dreptul de deducere a taxei pentru propriile achiziții efectuate de către persoanele care au avut codul de TVA anulat (perioada 7 octombrie 2010-24 mai 2011), pentru care Curtea a răspuns că “art. 213, art. 214 și art. 273 din Directiva 2006/112/CE, trebuie interpretate ca fiind contrare unei reglementări naționale care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

◀ **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, care precizează:

"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1[^]3) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156[^]2 deus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

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

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

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

◀**art. 11** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 31.12.2016, care precizează:

"(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. b) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VII, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

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

b) bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării;

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată."

Având în vedere necesitatea asigurării unui tratament fiscal echitabil în cazul contribuabililor care își redobândesc codul de înregistrare în scopuri de TVA, prin repunerea în drepturi a acestora și a beneficiarilor care au efectuat achiziții de bunuri/servicii de la aceștia, în perioada în care nu au avut un cod valid de TVA, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, începând cu data de 01.01.2017, prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au fost modificate, respectiv:

"ART. 1 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

(...)

2. La articolul 11, alineatele (6) - (9) se modifică și vor avea următorul cuprins:

(...)

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323,

În speță sunt aplicabile și prevederile pct.5¹ din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:

"SECȚIUNEA 2¹ Reguli speciale pentru aplicarea TVA

5¹. (1) În sensul art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, persoanele impozabile care au avut codul de înregistrare anulat în baza prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal, își pot exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal deus după reînregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. Deducerea taxei se efectuează în limitele și condițiile prevăzute la art. 297 - 302 din Codul fiscal, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

(2) După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să emită facturi în care să înscrie distinct taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată". În funcție de modalitatea în care au

acționat pe perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, se disting următoarele situații:

a) persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, respectiv a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar nu a emis facturi. În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, care să includă informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, care a fost colectată în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat. Aceste facturi nu se includ în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată", dacă nu există diferențe între taxa colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile;

b) persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, respectiv a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, și a emis facturi. În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi de corecție conform art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. În situația în care nu există diferențe între taxa colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, facturile emise după reînregistrare nu se includ în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată";

c) persoana impozabilă nu a colectat TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, respectiv nu a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar a emis facturi. În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi de corecție conform art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Facturile de corecție nu se înscriu în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată", dacă nu există diferențe între taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, ci în "Declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal". Persoana impozabilă datorează obligații fiscale accesorii conform art. 173 și 181 din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, de la data la care avea obligația să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile, efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, și până la data plății taxei, în baza declarației sus-menționate;

d) persoana impozabilă nu a colectat TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, respectiv nu a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal și nu a emis facturi. În această situație, facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA nu se înscriu în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată", dacă nu există diferențe între taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, ci în "Declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e), lit. g) sau lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal". Persoana impozabilă datorează obligații fiscale accesorii conform art. 173 și 181 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, de la data la care avea obligația să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile, efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, și până la data plății taxei, în baza declarației sus-menționate.

(3) În situațiile prevăzute la alin. (2), în cazul în care există diferențe între taxa colectată/care ar fi trebuit colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, în decontul de TVA, în secțiunea "Taxa pe valoarea adăugată colectată", se înscriu numai aceste diferențe.

(4) Prevederile alin. (2) se aplică în cazul în care persoana impozabilă se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) din Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2017, în situația în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat în baza prevederilor art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, respectiv în baza prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a) - e) și h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 1 ianuarie 2016.

(5) Prevederile alin. (2) nu se aplică în situația în care persoana impozabilă nu are obligația de a emite facturi conform art. 319 din Codul fiscal.

(6) În aplicarea prevederilor art. 11 alin. (7) și (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care au efectuat achiziții de la furnizori/prestatori în perioada în care aceștia au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, în limitele și

condițiile prevăzute la art. 297 - 302 din Codul fiscal, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (2), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deșus după reînregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior."

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că aceste prevederi legale instituie obligația persoanei impozabile de a colecta TVA pe perioada anulării codului de TVA **și drepturile persoanei impozabile la data reînregistrării în scopuri de TVA.**

Asfel, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin.(9) lit. b)-e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015 și art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2016, nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Persoanele impozabile care au avut codul de TVA anulat și s-au reînregistrat ca plătitor de TVA în perioada 2015-2016, au dreptul ca "**pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VII, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deșus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:**

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

In consecință persoanele impozabile pot să deducă TVA din facturile de achiziție primite de la partenerii înregistrați ca plătitori de TVA în România în perioada în care au avut cod de TVA anulat doar pentru bunurile pe care le mai au în stoc la data reînregistrării și serviciile neutilizate la data reînregistrării ca plătitor TVA.

Începând cu data de 01.01.2017, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, se modifică prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, iar **în cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deșus**

după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

Se reține că, motivat de faptul că asociatul/administratorul societății **X S.R.L., jud. Botoșani** are înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil sau insolvent, prin Decizia de anulare, din oficiu, a înregistrării în scopuri de TVA nr. X/02.12.2014, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X a anulat înregistrarea în scopuri de TVA a societății, totodată fiind anulat Certificatul de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată seria B nr.18615 și s-a radiat și înscrierea în Registrul operatorilor intracomunitari și sau în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, dacă era înscris în acest registru.

Urmare cererii nr. X/04.12.2019 formulate de societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, de înregistrare în scopuri de TVA, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Fiscal Orășenesc X, a emis Decizia privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată nr. X/05.12.2019, potrivit art. 316 alin.(12) lit.b) din Lege nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.316 alin.(12) lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare "*După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (11) lit. a) - e) și h), organele fiscale înregistrează persoanele impozabile la solicitarea acestora, astfel*

(...)

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

Se reține că societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, s-a reînregistrat ca plătitoare de TVA la data de 05.12.2019 când erau în vigoare prevederile art.11 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum acestea au fost modificate și completate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal.

Aceste prevederi trebuie completate cu cele de la pct. 5[^]1 din normele de aplicare ale acestui articol cu privire la procedura care trebuie urmată de către persoana impozabilă, în anumite situații.

Prin alin. (1) se reglementează exercitarea dreptului de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, în cazul societății X S.R.L., jud. Botoșani 01.04.2015 - 05.12.2019, dar numai dacă, în perioada

respectivă a îndeplinit condițiile și cerințele de la art. 297 - 302 din Codul fiscal. Deducerea se efectuează după reînregistrare, prin înscrierea taxei în primul decont de TVA cod 300.

Astfel, aceste prevederi legale dau dreptul persoanelor impozabile care au fost reînregistrate în scopuri de TVA după data de 01 ianuarie 2017, indiferent dacă anularea codului a survenit înainte sau după această dată:

a) să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii din perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. Deducerea taxei pe valoarea adăugată se efectuează în limitele și condițiile prevăzute la art. 297-300 din Codul fiscal;

și obligația să

b) emită facturi cu TVA pentru toate livrările/prestările care prin lege sunt taxabile din perioada în care codul a fost anulat către beneficiari.

Se reține că prin Decontul de TVA nr. INTERNET X/ 22.01.2020, societatea **X S.R.L., jud. Botoșani** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 01.01.2015-30.11.2019, perioadă în care a avut codul de TVA anulat.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT X, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 01.01.2015-31.12.2016, pe motivul că *"din bilanța de verificare întocmită pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 (01.01.2016-31.12.2016) nu s-au constatat valori ce reprezintă TVA deductibilă aferentă bunurilor în stoc sau serviciilor neutilizate care să urmeze a fi utilizate după data înregistrării în scopuri de TVA"*, în baza prevederilor art. 11 pct.(1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin adresa nr.BTG. AIF/X/07.04.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X/ 09.04.2020 organele de inpecție fiscală transmit Referatul nr.BTG.AIF.X/ 07.04.2020 cu propuneri de soluționare a contestației, în care precizează că *"Reprezentantul legal al S.C. X SRL consideră că <OUG 84/2016 trebuie privită și acceptată ca normă de drept care corectează neconcordanțele între norma fiscală națională și Directiva CEE 2006/112 care a fost și a rămas constantă atât anterior adoptării OUG 84/2016 cât și după adoptarea acesteia>.*

Aceasta motivare nu își găsește reflectarea în prevederile ART.VII(1) din OUG 84/2016- pentru modificarea si completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal - Prevederile ART.I - intră în vigoare la 01.01.2017.

(...)

Organul de inspecție fiscală a luat în considerare aceste prevederi și a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată deductibile înregistrate și declarate după data de 01.01.2017.

Organul de inspecție fiscală constată că reprezentantul legal al S.C. X SRL- CUI X - nu vine cu argumente certe care să ducă la reanalizarea constatărilor inspecției fiscale ci doar cu considerări, opinii, raționamente."

*În vederea clarificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, prin adresa nr. ISR_REG X/11.08.2020, organul de soluționare competent a solicitat organelor de inspecție din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, motivat de faptul că în data de 05.12.2019 societatea **X S.R.L., jud. Botoșani**, a fost înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 alin. (12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, să precizeze **"motivele de fapt și de drept pentru care nu s-a acordat dreptul de deduce a TVA aferent achizițiilor efectuate în perioada 01.01.2015-31.12.2016, când codul de TVA a fost anulat în perioada 01.01.2015-31.12.2019, societatea fiind înregistrată în scopuri de TVA, în anul 2019, conform art. 316 alin. (12) în baza Deciziei privind înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată nr. X/05.12.2019, ținând cont și de prevederile art.11 alin.(11) din Codul fiscal, care precizează: <În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene>".***

Prin adresa nr.BTG_AIF/X/19.08.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_DGR X/ 21.08.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, precizează:

*-în ceea ce privește suma de **"S lei** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în anul 2015 - fără drept de deducere în baza prevederile art. 11 (1.3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Motiv de fapt

Urmare inspecției fiscale efectuate, ținând cont de prevederile mai sus menționate, s-a constatat că suma de S lei taxa pe valoarea adăugată dedusă de contribuabil nu este aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are cod valid de TVA și să fie destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA potrivit titlului VI, întrucât doar această taxă deductibilă se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art.156.2 deșus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior.

Potrivit evidenței contabile și Situațiilor financiare anuale aferente anului 2015 nu s-au constatat bunuri aflate în stoc și servicii neutilizate aferente acestei perioade cărora să le corespundă taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei.

Temei de drept

-art. 11 (1.3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare."

-în ceea ce privește suma de "S lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în anul 2016 - fără drept de deducere în baza prevederile art. 11 (8) din Legea nr. 227/2015/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Motiv de fapt

Urmare inspecției fiscale efectuate, ținând cont de prevederile mai sus menționate, s-a constatat că suma de S lei taxa pe valoarea adăugată dedusă de contribuabil nu este aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are cod valid de TVA și să fie destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA potrivit titlului VII, întrucât doar această taxă deductibilă se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art.323 depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior.

Potrivit evidenței contabile și Situațiilor financiare anuale aferente anului 2016 nu s-au constatat bunuri aflate în stoc și servicii neutilizate aferente acestei perioade cărora să le corespundă taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de S lei.

Temei de drept

-art. 11 (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederile acestui articol au fost modificate prin Ordonanța de urgență nr.84/2016-pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal.

(...)

Conform ART.VII (1)-Prevederile art.I -intră în vigoare la data de 01.07.2017, data de la care organul de inspecție fiscală a procedat la respectarea acestei reglementări legale.

In conformitate cu Constituția României, Titlul II, art.15, alin.(2)<<Legea dispune numai pe viitor, cu excepția Legii penale sau contravenționale mai favorabile>>

În baza celor prezentate mai sus, propunem respingerea Contestației (...)."

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente și prevederile art.145 alin.(1), alin.(2) din Legea nr. nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„ Art. 145

(...)

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 31.12.2015, potrivit căruia :

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; (...)”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

În speță sunt aplicabile și prevederile **art. 6, art. 7, art. 113** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în

care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

**“ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal
[...]**

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

“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;”.

Conform acestor prevederi legale, la stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Organul de soluționare competent reține că, în Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, precizează că au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 01.01.2015-31.12.2016, pe motivul că *"din balanta de verificare întocmită pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 (01.01.2016-31.12.2016) nu s-au constatat valori ce reprezintă TVA deductibilă aferentă bunurilor în stoc sau serviciilor neutilizate care să urmeze a fi utilizate după data înregistrării în scopuri de TVA"*, în baza prevederilor art. 11 pct.(1³) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.11 alin.(8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar în adresa nr.BTG_AIF/X/19.08.2020 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_DGR X/ 21.08.2020, aceleași organe de inspecție fiscală precizează că, motivul de fapt este că *"taxa pe valoarea adăugată dedusă de contribuabil nu este aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are cod valid de TVA și să fie destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA potrivit titlului (...), întrucât doar această taxă deductibilă se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art.(...) de pus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior."*

Astfel se constată că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** dedusă de contribuabil și solicitată prin Decontul de TVA nr. INTERNET X/ 22.01.2020 cu opțiune de rambursare al soldului sumei negative de TVA, este aferentă achizițiilor de bunuri și servicii aferente perioadei când societatea avea codul de TVA anulat, dacă pentru aceste achiziții societatea deține o factură conform prevederilor legale și dacă achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organul de soluționare competent este în imposibilitatea pronunțării deductibilității/nedeductibilității taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**

aferentă perioadei 2015-2016, motivat de faptul că din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă clar dacă pentru aceste achiziții societatea deține o factură conform prevederilor legale, dacă achizițiile respective sunt aferente perioadei când societatea avea codul de TVA anulat și aceste achiziții de bunuri și servicii au fost efectuate pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că dreptul de deducere a TVA-ului este condiționat de respectarea atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă. Conform unei jurisprudențe constatate, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (C-101/16, EU:C:2017:775, Paper Consult, punctul 41; C-69/17 Siemens Gamesa).

Conform prevederile art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *"În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene"*.

De asemenea, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

-organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Organele de inspecție fiscală sunt obligate conform art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Organul de soluționare a contestației a constatat că eronat organele de inspecție fiscală nu au aplicat prevederile legale în vigoare **la data reînregistrării societății X S.R.L., jud. Botoșani ca plătitor de TVA**, însă, pentru faptul că dreptul de deducere este condiționat de îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 297-302 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pentru faptul că Decizia de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice este emisă contrar prevederilor legale respectiv nu este motivată (organele de inspecție fiscală limitându-se a scrie la motivul de fapt din decizia contestată că "S.C. X SRL a considerat în mod nelegal ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă suma de S lei"), urmează a se desființa parțial decizia de impunere contestată, urmând ca organele de inspecție fiscală:

- să aplice prevederile legale în vigoare la data reînregistrării societății **X S.R.L., jud. Botoșani** ca plătitor de TVA, respectiv la data de 05.12.2019;

-să acorde deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în limitele și condițiile prevăzute la art.297-302 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt servicii consumate sau bunuri care au fost achiziționate și vândute în perioada în care codul era anulat și nu mai există în stoc sau ca active corporale fixe la data reînregistrării în scopuri de TVA.

-să emită corect, dacă este cazul, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*", respectiv pct.2.1.2 din Instrucțiunile de completare a formularului Deciziei de impunere.

Ca urmare în speță sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(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.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

(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”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“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.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„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.”

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

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.”

Pe cale de consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, societatea fiind contribuabil mic, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare .

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 273 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-BT X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT X, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca în termen de

30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Botoșani.