

**DECIZIA nr. 194 din 26.03.2014**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC ABC SRL**, cu sediul in ..... Bucuresti,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. adr1/xx.xx.yy

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. adr1/xx.xx.yy de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice cu privire la solutionarea contestatiei formulata de SC ABC SRL din Bucuresti.

Prin contestatia inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. .... SC ABC SRL a solicitat anulara deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX WWW/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX TTT/2013 si comunicata sub semnatura si stampila in data de ....., prin care Administratia Finantelor Publice sector x a stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in suma de **V lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-SX TTT/2013 organele fiscale au emis decizia de impunere nr. F-SX WWW/2013 prin care au stabilit o diferenta suplimentara si au respins la rambursare TVA in suma de V lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

**II.** Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca se incadreaza in prevederile legale care-i dau dreptul la deducerea TVA in suma de V lei, iar conform fiselor de cont suma respectiva a fost inregistrata in cursul aceleiasi luni, si anume iunie 2012, din contul 635 in contul 4424.5 dupa primirea documentelor justificative ce au lipsit in momentul verificarii perioadei 01.12.2010-13.12.2011. De asemenea, nu se putea contesta decizia raportului emis de inspectia fiscala

din perioada 01.12.2010-31.12.2011 deoarece la momentul acelei verificari nu erau indeplinite conditiile de deductibilitate din lipsa documentelor justificative.

In sustinerea contestatiei SC ABC SRL invoca prevederile art. 105<sup>1</sup> si art. 147<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscala.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea avea drept de deducere a taxei aferente achizitiilor de servicii din perioada decembrie 2010 – septembrie 2011 prin efectuarea unei regularizari in luna iunie 2012 supusa inspectiei fiscale, in conditiile in care fusese deja verificata printr-o inspectie fiscala anterioara in privinta exercitarii dreptului de deducere la momentul efectuării achizitiilor, iar impotriva neacordarii acestui drept nu a formulat caile de atac prevazute de lege.*

**In fapt**, in urma verificarii perioadei 01.01.2012-31.12.2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x nu au acordat drept de deducere pentru suma de V lei reprezentand TVA aferenta facturilor de prestari servicii de consultanta emise de catre SC H SRL in perioada decembrie 2010 – septembrie 2011, perioada deja verificata si consemnata in raportul de inspectie fiscala nr. F-SQ GGG/2012 prin respingerea la rambursare a taxei deduse pe motiv ca societatea nu a putut prezenta rapoarte de lucru, situatii de lucrari si alte documente justificative.

Avand in vedere ca suma de V lei nu a fost contestata la verificarea anterioara, precum si prevederile art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, s-a procedat la neacceptarea la rambursare a acestei sume.

**In drept**, potrivit art. 105, art. 105<sup>1</sup> si art. 205 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 105. – (3) **Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit**, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat **și pentru fiecare perioadă supusă impozitării**”.

“Art. 105<sup>1</sup>. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspectiei fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.**

(2) Prin reverificare se înțelege inspectia fiscală efectuată **ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.**

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspectie, de natură să modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare”.

“Art. 205. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.** Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

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

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 147<sup>1</sup>. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, **are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă **își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior**, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere”.

Astfel, Codul de procedura fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale, existent și în legislația fiscală anterioară, și anume, **principiul unicității inspecției fiscale**, din perspectiva dreptului contribuabililor la **securitate fiscală** și potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit sau taxă pentru fiecare perioadă supusă verificării.

Din acest motiv, legiuitorul a prevăzut expres **posibilitatea reverificării** unei perioade deja controlate numai pe cale de **excepție**, posibilitate care aparține exclusiv conducătorului inspecției fiscale și care nu poate fi valorificată decât în situația justificării îndeplinirii condițiilor legale de reluare a inspecției fiscale, prevăzute la art. 105<sup>1</sup> din Codul de procedura fiscală.

Același principiu al unicității inspecției fiscale este aplicabil și din perspectiva **caracterului obligatoriu și de titlu executoriu al actelor administrative emise în urma unei inspecții fiscale**, care nu pot fi anulate, modificate ori desființate decât în condițiile restrictive stabilite prin Codul de procedura fiscală.

In speta, SC ABC SRL **si-a exercitat dreptul de deducere a TVA** pentru suma de V lei din facturile emise de prestatorul SC HSRL **prin deconturile de taxa aferente perioadei decembrie 2010 – septembrie 2011.** Aceasta perioada a fost deja supusa inspectiei fiscale prin raportul de inspectie fiscala nr. F-SQ GGG/2012, iar in urma constatarilor de la pg. 7/13 din raport a fost emisa decizia de impunere nr. F-SQ JJJ/2012 prin care TVA in suma de V lei (din total K lei) a fost respinsa pe motiv ca societatea nu a putut prezenta rapoarte de lucru, situatii de lucrari si alte documente justificative. **Impotriva deciziei de impunere nr. F-SQ JJJ/2012 prin care nu s-a acceptat la deducere si, implicit, a fost respinsa la rambursare TVA in suma de V lei societatea nu a formulat contestatie administrativa si nu a exercitat nicio alta cale de atac.** Ulterior, prin decontul lunii iunie 2012 societatea a „resolicitat” dreptul la deducerea TVA pentru aceasta suma.

***Prin reeducerea in decontul aferent lunii iunie 2012 a TVA aferenta serviciilor din perioada decembrie 2010-septembrie 2011, pentru care dreptul de deducere fusese deja exercitat si verificat in cadrul unei inspectii fiscale in sensul respingerii, societatea contestatoare a incalcat principiul unicitatii inspectiei fiscale consacrat de art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, principiu care interzice reverificarea unei perioade deja controlate, aceasta putand opera numai pe cale de exceptie, in cazurile limitativ prevazute de lege si numai la initiativa organelor de control, ceea ce nu este cazul in speta.***

***De asemenea, prin faptul ca a resolicitat la rambursare o suma deja respinsa la rambursare printr-un act administrativ fiscal emis si comunicat anterior (in speta, decizia de impunere nr. F-SQ JJJ/2012 societatea contestatoare a negat caracterul obligatoriu si de titlu executoriu al acestuia, cata vreme nu a formulat contestatie si nici o alta cale de atac impotriva rezultatelor inspectiei fiscale efectuate in anul 2012.***

Totodata, faptul ca la inspectia fiscala anterioara sumele au fost respinse pe motive de “lipsa documentelor justificative” nu da dreptul societatii contestatoare sa puna in discutie cele retinute anterior. Astfel, SC ABC SRL **nu se poate prevala de dispozitiile art. 147<sup>1</sup> alin. (2)** din Codul fiscal prin includerea TVA in suma de V lei in decontul lunii iunie 2012 **intrucat dreptul de deducere fusese deja exercitat in deconturile perioadei decembrie 2010-septembrie 2011 in temeiul art. 147<sup>1</sup> alin. (1)** din Codul fiscal. Or, **dispozitiile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal nu prevad posibilitatea exercitarii aceluiasi drept de deducere a TVA in mai multe deconturi de taxa, ci intr-un singur decont,** respectiv in decontul perioadei fiscale in care a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, prin indeplinirea conditiilor de la art. 145 din Codul fiscal si a formalitatilor de la art. 146 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca SC ABC SRL a considerat ca aceste conditii si formalitati pentru suma de V lei au fost

indeplinite la momentul primirii facturilor de la prestator si si-a exercitat dreptul de deducere prin deconturile de taxa aferente perioadei decembrie 2010-septembrie 2011, cu prilejul inspectiei fiscale anterioare realizate in anul 2012 organele fiscale au verificat, in temeiul atributiilor ce le revin, daca aceste conditii si formalitati au fost, intr-adevar, indeplinite in raport cu dispozitiile legale aplicabile. Se retine ca societatea contestatoare avea dreptul sa solicite, pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale din anul 2012, amanarea inspectiei fiscale in conformitate cu prevederile art. 101 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, pentru a procura si a pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele necesare pentru justificarea exercitarii dreptului de deducere in deconturile aferente perioadei decembrie 2010-septembrie 2011. Cum societatea nu a prezentat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale in anul 2012 documentatia necesara justificarii exercitarii dreptului de deducere pentru TVA in suma de V lei, organele de inspectie fiscala au constatat neindeplinirea conditiilor si formalitatilor prevazute de lege in acest sens si au respins la rambursare aceasta suma prin decizia de impunere nr. F-SQ JJJ/2012. Impotriva acestei decizii de impunere societatea nu a exercitat nicio cale de atac in cadrul careia, de asemenea, avea posibilitatea sa aduca documentele justificative necesare pentru a demonstra deducerea deja exercitata prin deconturile verificate, astfel ca aceasta nu poate sa opuna organelor fiscale in cadrul unei inspectii fiscale ulterioare propria vinovatie si lipsa de diligenta in aplicarea prevederilor legale in materie de deductibilitatea a taxei pe valoarea adaugata, conform principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**.

**Ca atare, asemenea procedeu folosit de contestatoare nu poate fi primit intrucat incalca principiul securitatii raporturilor juridice fiscale de care trebuie sa profite ambele parti implicate – contribuabili si organe fiscale. Altminteri, s-ar ajunge in situatia inacceptabila in care rezultatele unei inspectii fiscale sa fie incontinuu eludate de contribuabili, care ar evita consecintele fiscale ale inspectiei prin simpla “resolicitare” a sumelor deja respinse la rambursare.**

In consecinta, deoarece societatea contestatoare a fost deja supusa verificarii fiscale cu privire la exercitarea dreptului de deducere pentru serviciile de consultanta facturate de SC H SRL in perioada decembrie 2010 – septembrie 2011, iar reverificarea unei perioade se poate realiza exclusiv la initiativa organelor fiscale, in cazurile expres prevazute de lege, SC ABC SRL nu mai poate reveni ulterior asupra acestor deduceri, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de V lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 105 alin. (3), art. 105<sup>1</sup>, art. 205 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

**DECIDE:**

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX WWW/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX TTT/2013 prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de V lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.