

**DECIZIA nr. 258 din 02.07.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**ABC SRL**, cu sediul în ...,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ...., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_48495/19.12.2019 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii X cu privire la contestația ABC SRL depusă la registratura organului fiscal sub nr. .... și precizată prin adresa nr. ....

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 și comunicată sub semnătură în data de 09.11.2019 în ceea ce privește TVA în sumă de **T lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), 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, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii X au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru soluționarea DNOR-urilor aferente perioadei 01.02.2018-31.05.2018, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei, care a diminuat TVA solicitată la rambursare.

Echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul la deducerea TVA în sumă de A lei din factura nr. F1/2018 emisă de furnizorul FZR1 SRL, pe motiv că factura nu are înscrise datele persoanei care a întocmit-o, datele expediției, mijlocul de transport care să justifice realizarea unui transport real și legal și nu există avize de însoțire a mărfii care să ateste însoțirea acestora pe timpul transportului ori contract sau comandă pentru care s-au realizat livrările.

Cu privire la TVA în sumă de R1 lei, respectiv TVA în sumă de R2 lei s-a constatat că acestea provin din perioade fiscale anterioare perioadei verificate și care au fost deja supuse inspecției fiscale și, în consecință, ele nu mai pot fi solicitate la deducere și rambursare conform art. 118 alin. 3 din Codul de procedură fiscală care reglementează principiul unicității inspecției fiscale.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019 în ceea ce privește TVA în sumă de T lei invocând următoarele:

În ceea ce privește TVA în sumă de A lei, factura emisă de furnizorul FZR1 SRL este în conformitate cu dispozițiile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal. În relația cu acest furnizor, există pe lângă factura fiscală ce atestă că societatea furnizoare a achitat marfa de la FW1 SA, atât avizul de însoțire a mărfii, cât și CMR-ul ce atestă transportul acesteia, iar nesemnarea avizului de inspecție fiscală reprezintă un detaliu ne semnificativ. De asemenea, nu există niciun text de lege care să prevadă ca datele de emiteră a avizului și a facturii să coincidă. În privința responsabilizării părților implicate într-o tranzacție, prin deciziile nr. 5679/2013 și nr. 5/2007 pronunțate de ÎCCJ în cauze relevante și invocate de organele de inspecție fiscală societatea susține că se face referire la responsabilizarea în depunerea declarațiilor fiscale.

Referitor la TVA în sumă de R1 lei, aceasta reprezintă TVA dedusă înscrisă la rd. 32 din decontul de TVA pentru regularizări aferente lunii noiembrie 2017, iar față de principiul unicității inspecției fiscale invocat de organele de inspecție fiscală societatea înțelege să invoce jurisprudența CJUE din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL. Hotărârea CJUE din această cauză se aplică nu numai situațiilor care privesc exercitarea dreptului de deducere a TVA, ci a oricărui caz în care TVA deductibilă/colectată poate suferi modificări în cadrul termenului de prescripție, însă ulterior perioadei în care taxa respectivă a făcut obiectul unei inspecții fiscale. În concret, suma de R1 lei este diferența dintre soldul decontului aferent lunii noiembrie 2017 de S1 lei și soldul balanței de verificare întocmită pe baza jurnalelor de vânzări și de cumpărări în sumă de S2 lei și reprezintă TVA aferentă facturii fiscale nr. F2/2017 – FZR2 SRL și care nu a fost solicitată la rambursare prin decontul lunii noiembrie 2017, dar nici n-a fost rambursată cu prilejul inspecției fiscale anterioare.

Cu privire la TVA în sumă de R2 lei, societatea susține că a înregistrat în luna iunie 2017, integral pe cheltuieli, factura nr. F3/2017 de la FZR2 SRL în cuantum de R3 lei reprezentând TVA și taxe vamale aferente importului de marfă din China de la furnizorul FZE. Marfa a fost ulterior refacturată societății, iar în luna aprilie 2018 s-a procedat la stornarea contabilă a facturii nr. F4/2018 cu suma de R2 lei și la repunerea, tot contabilă, fără document, a aceleiași facturi cu valoarea de R2 la TVA deductibilă. Și în acest caz este în discuție aceleași principii ce rezultă din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL.

În susținere, societatea invocă prevederile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, art. 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva 2006/112/CE și anexează documentație în copie certificată pentru conformitate.

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

### **3.1. Referitor la TVA în sumă de A lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru achiziția unor motoare electrice uzate, în condițiile în care*

*acestea au fost revândute la export unui client extern împreună cu alte bunuri ca părți și accesorii presă hidraulică către un client din afara UE, fiind astfel utilizate în folosul unei operațiuni scutite cu drept de deducere.*

**În fapt**, la verificarea DNOR-ului aferent lunii februarie 2018 organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de A lei din factura nr. F1/2018 emisă de furnizorul FZR1 SRL, pe motiv că factura nu are înscrise datele persoanei care a întocmit-o, datele expediției și mijlocul de transport care să justifice realizarea unui transport real și legal și că data de întocmire a întocmire a avizului nu coincide cu data de emitere a facturii. Totodată, societatea nu a prezentat contract sau comandă în baza cărora s-au efectuat livrările de bunuri către clientul ABC SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că documentul emis de către FZR1 SRL nu a fost întocmit conform prevederilor OMFP 3.512/2008 și OMFP nr. 2.634/2015 cu privire la conținutul documentelor justificative, sens în care și ÎCCJ în Decizia nr. 5679/2013 a stipulat că potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 “se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate în tranzacție”. Totodată, prin Decizia nr. 5/2007 ÎCCJ a stabilit că “taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.

Astfel, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de A lei aferentă facturii nr. F1/2018, considerând că această achiziție nu este destinată realizării de operațiuni taxabile conform art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

În susținerea contestației societatea ABC SRL invocă prevederile art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și susține că elementele constatate de organele de inspecție fiscală sunt ne semnificative, anexând în susținere factura nr. F1/2018, avizul de însoțire a mărfii nr. AV/2018, CMR-ul , factura de achiziție de la FW1 SA și declarația furnizorului FZR1 SRL privind emiterea facturii.

**În drept**, potrivit art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 297. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...]

c) **operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296; [...]**”.

”Art. 299. – (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. 319, 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; [...]**”.

*Conform dispozițiilor legale antecitate exercitarea dreptului la deducerea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționată de îndeplinirea cumulativă a condițiilor de fond și de formă, respectiv ca achizițiile să fie destinate realizării de operațiuni taxabile și să fie justificate cu facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de A lei din factura nr. F1/2018 emisă de furnizorul FZR1 SRL pentru cantitatea de 3 motoare electrice uzate rezultate din demontare presă Demag 1000 cumpărată de la FW1 SA. Prețul unitar este de... lei, iar valoarea fără TVA de ... lei. Factura conține datele de identificare ale furnizorului, datele de identificare ale cumpărătorului și semnătura și ștampila societății furnizoare. Din declarația furnizorului datată 30.10.2019 reiese că factura nr. F1/2018 a fost emisă/completată de administratorul furnizorului, după ce a primit confirmarea că motoarele încărcate de către angajații ABC SRL în data de 19.01.2018 sunt funcționale.

Societatea a prezentat avizul de însoțire a mărfii nr. AV/2018 pentru 3 bucăți motoare electrice uzate, cu menționarea datelor de identificare ale persoanei care a întocmit avizul (nume și prenume, act de identitate, CNP) și datelor privind expediția (numele și prenumele delegatului, actul de identitate, numărul de înmatriculare a mijlocului de transport). Din scrisoarea de trăsură (CMR) din data de 19.01.2018 eliberată de transportatorul FZRQ SRL din Brașov reiese că expeditorul FZR1 SRL a expedit destinatului ABC SRL 3 bucăți motoare electrice și 6 răcitoare în greutate de 9 tone, încărcate din Târgoviște de la FW1 SA și livrate în Brașov către FZRQ SRL. Scrisoarea de trăsură este semnată și ștampilată de fiecare din părțile implicate. De asemenea, societatea a prezentat și factura în baza căreia FZR1 SRL a achiziționat presa Demag de la FW1 SA.

În urma solicitării organului de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului, întocmind în acest sens procesul-verbal nr. pvc/2020, transmis cu adresa nr. MBR\_DGR\_rsp/2020 prin care au completat documentația aferentă celor 3 3 bucăți motoare electrice uzate, din care reiese că acestea au fost înregistrate ca marfă în luna februarie 2018 și au fost scăzute din gestiune în luna aprilie 2019, când societatea a livrat către beneficiarul BFE din India părți și accesorii presă hidraulică conform invoice nr. 802/18.04.2019. Organele de inspecție fiscală precizează că societatea a prezentat CMR-urile din care reiese că motoarele au fost transportate din Brașov în București, respectiv din București în Constanța, packing-listul la invoice nr. 802/18.04.2019, care include și cele 3 bucăți motoare electrice, pe lângă alte componente și declarația vamală de export nr. ....2019 din care reiese că marfa a fost încărcată pe vas în containerul cu numărul SJKU2... și exportată, concluzionând că societatea are drept de deducere a TVA aferentă achiziției motoarelor respective.

Având în vedere că din documentația existentă reiese că societatea a **utilizat** motoarele electrice uzate achiziționate cu factura nr. F1/2018, împreună cu alte părți și accesorii presă hidraulică pentru realizarea livrării la export cu invoice nr. 802/18.04.2019, deci **în folosul unei operațiuni scutite cu drept de deducere** prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru care are drept de deducere expres prevăzut la art. 297 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal,

precum și concluzia organelor de inspecție fiscală în urma cercetării la fața locului urmează a se admite contestația societății pentru TVA în sumă de **A lei** și anula în parte decizia de impunere nr. F-X aaa/2019 pentru această sumă.

### **3.2. Referitor la TVA în sumă de R lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea și rambursarea TVA ce provine din perioade fiscale ce au fost anterior verificate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au invocat principiul unicității inspecției fiscale, fără aplicarea jurisprudenței CJUE din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL, iar din verificarea documentației prezentate în susținere și din cercetarea la fața locului reiese că societatea a solicitat rambursarea taxei achitate autorităților fiscale austriece pentru importuri efectuate pe teritoriul acestui stat membru și pentru care Austria este statul membru de rambursare conform directivelor europene în materie, fără a avea drept de deducere și de rambursare a TVA achitată unui stat străin prin decontul adresat autorităților fiscale din România.*

**În fapt**, la verificarea DNOR-ului aferent lunii aprilie 2018 organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă de la H lei la J lei, diferența de R lei diminuând TVA solicitată la rambursare, formată din:

- R1 lei TVA înscrisă eronat de societate în contul de TVA reprezentând regularizări noiembrie 2017, sumă ce a fost anterior verificată de către organele de inspecție fiscală și pentru care documentele prezentate de societate nu sunt concludente în acceptarea dreptului de deducere a TVA conform art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal;

- R4 lei TVA repusă contabil în luna aprilie 2018 pentru factura nr. F4/2018, prin care s-a stornat factura emisă de FZR2 SRL sub nr. F6/2017 pentru suma totală de R3 lei reprezentând refacturare TVA și taxe vamale, taxe import marfă din China de la furnizorul FZE. Factura a fost înregistrată inițial în evidența contabilă în luna iunie 2017 cu formula 624 = 401.00.117, iar în luna aprilie 2018 a fost stornată parțial înregistrarea contabilă pentru suma de R2 lei, evidențiată ca TVA deductibilă la rd. 22 din decontul de TVA și nu la rd. 32 – regularizări taxă dedusă.

Având în vedere că cele două sume provin din perioade fiscale ce au fost anterior verificate prin RIF-ul nr. .../13.05.2019, echipa de inspecție a considerat că aceste sume nu mai pot fi solicitate de societate la rambursare ținând cont de principiul unicității inspecției fiscale reglementat de art. 118 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

În susținerea contestației societatea ABC SRL invocă jurisprudența CJUE din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL și prezintă documentația aferentă celor două sume, invocând dreptul la deducerea celor două sume în baza facturilor nr. F2/2017 și nr. F3/2017 emise de FZR2 SRL, ultima fiind stornată contabil în luna aprilie 2018 și repusă, tot contabil, la TVA deductibilă.

**În drept**, potrivit art. 118 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 118. – (2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) *Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării*.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt incidente prevederile art. 297, art. 299 și art. 301 din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, respectiv ale pct. 67 și pct. 71 din Normele metodologice de aplicare a titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 potrivit cărora:

*Codul fiscal:*

**"Art. 297. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile; [...]"**

**"Art. 299. – (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. 319, 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;**

**b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);**

**c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punctul de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize; [...]"**

**"Art. 301. – (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. 299, 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 în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală.** Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a

dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii”.

*Norme metodologice:*

“67. (1) **Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa** achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal **constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat.** Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond**, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) *Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv”.*

“71. (1) *Prevederile art. 301 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale”.*

Referitor la corectarea erorilor din deconturile de TVA, potrivit Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 105. – (4) În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.”.

Astfel, conform pct. 3 și pct. 5 din Instrucțiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.604/2015:

“3. Prin prezentele instrucțiuni pot fi corectate erori materiale de tipul:

a) erori de transcriere, cum sunt: preluarea eronată a sumelor din jurnale; inversarea unor cifre din sumele trecute în decont; preluarea eronată a datelor din decontul perioadei fiscale anterioare (de exemplu: declararea eronată a soldului de plată din decontul perioadei fiscale anterioare) etc.;

b) înregistrarea în decont a diferențelor de taxă pe valoarea adăugată de plată, constatate de organele de control, în alte rânduri decât cele stabilite prin reglementările legale în materie;

c) erori provenind din înscrierea în decontul de taxă pe valoarea adăugată a sumelor solicitate la rambursare în perioada anterioară.

[...]

5. Corectarea decontului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală”.

În privința corectării erorilor de înregistrare contabilă, în conformitate cu prevederile pct. 65 și pct. 66 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

“65. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor”.

“66. - (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

(2) Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

(3) În înțelesul prezentelor reglementări, erorile din perioadele anterioare se referă inclusiv la prezentarea eronată a informațiilor în situațiile financiare anuale”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

“Art. 11. – (11) **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.**

(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. **Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv.** Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;

b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal”.

Referitor la incidența principiului unicității inspecției fiscale prevăzut de procedura fiscală asupra exercitării dreptului de deducere, prin Hotărârea dată în data de 26 aprilie 2018 în cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a declarat că:

*“Articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul*



principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale”.

În speță, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă înregistrată de ABC SRL în decontul lunii aprilie 2018 cu suma de R lei, formată din R1 lei plus R2 lei (rotunjit R2 lei) pe motiv că provin din perioade fiscale anterior verificate și o deducere ulterioară ar contraveni principiului unicității inspecției fiscale.

Însă, o asemenea motivare a organelor de inspecție fiscală **contravine jurisprudenței CJUE din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL** potrivit căreia principiul securității juridice care se bazează pe unicitatea inspecției fiscale nu se poate opune corectării de către persoana impozabilă a unei declarații privind TVA-ul aferente unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

Ca atare, respingerea **de plano** a deducerii și, implicit, a rambursării TVA pentru suma de R lei **doar** prin invocarea art. 118 alin. (3) din Codul de procedură fiscală este contrară jurisprudenței CJUE în materie de TVA.

Se reține că în acest sens s-au pronunțat și direcțiile de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, respectiv Direcția generală asistență pentru contribuabili din cadrul A.N.A.F., la solicitarea organului de soluționare a contestației.

Având în vedere că, pe de o parte, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare jurisprudența CJUE din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL, iar pe de altă parte, societatea ABC SRL invocă în baza acestei jurisprudențe dreptul de deducere aferentă unor achiziții efectuate într-o perioadă deja verificată, dacă se respectă termenul de prescripție și dacă nu este dovedită nicio fraudă și nu este adusă nicio atingere bugetului statului și prezintă în susținerea contestației documentația aferentă, prin adresa nr. MBR\_DGR\_....2020 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală explicații privind îndeplinirea condițiilor de fond și de formă cu privire la TVA din cele două facturi emise de FZR2 SRL, în baza cărora societatea contestatoare reclamă deducerea TVA.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei constatări la fața locului, întocmind în acest sens procesul-verbal nr. pvc/2020, transmis cu adresa nr. MBR\_DGR\_rsp/2020 în care concluzionează că societatea contestatoare nu are drept de deducere în baza prevederilor art. 299 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**a) cu privire la TVA în sumă de R1 lei**

- societatea a achiziționat cu factura nr. E71/17-188/28.09.2014 de la firma U1 din India un utilaj (extractor) la prețul de .. USD – CIF Viena;
- pentru acest bun, **punerea în liberă circulație pe teritoriul UE prin import s-a realizat la vama austriacă** prin declarația vamală de import nr. 17AT32....U3QZ59 din 12.10.2017, declarant vamal fiind firma FZR2 G.m.b.H;
- pentru acest **import biroul vamal austriac din Viena** a întocmit notificarea cuantumului impozitului în conformitate cu art. 102 din Codul vamal austriac din

12.10.2017 pentru taxe vamale 1,7% în sumă de .... euro și **TVA austriac 20% în sumă de L1 euro;**

- FZR2 SRL din România, societate afiliată declarantului vamal austriac a emis către ABC SRL factura nr. **F2/2017 în vederea recuperării** taxelor achitate în vama austriacă, respectiv taxe vamale în sumă de ... euro și **TVA în sumă de L1 euro**, în total ... euro la un curs de 4,5854 lei/euro, cu o valoare totală de ... lei;

- societatea a prezentat fișa contului 4426 "TVA deductibilă" din care reiese că a înregistrat în contabilitate în data de 09.11.2017 prin formula contabilă 4426 = 401 suma de R1 lei, care reprezintă contravaloarea a L1 euro x 4,5854 lei/euro;

**b) cu privire la TVA în sumă de R2 lei (rotunjit R2 lei)**

- societatea a achiziționat cu factura nr. 2017E6DLE087/26.04.2017 diverse piese (pompa hidraulică, chei, cric hidraulic și chei tubulare) în valoare de ... USD de la firma .... din China;

- pentru aceste bunuri, **punerea în liberă circulație pe teritoriul UE prin import s-a realizat la vama austriacă** prin declarația vamală de import nr. 17AT320...YIX17 din 05.05.2017, declarant vamal fiind firma FZR2 G.m.b.H;

- pentru acest **import biroul vamal austriac din Viena** a întocmit notificarea cuantumului impozitului în conformitate cu art. 102 din Codul vamal austriac din 05.05.2017 pentru taxe vamale 1,7%, respectiv 0% în sumă de ... euro și **TVA austriac 20% în sumă de L2 euro;**

- FZR2 SRL din România, societate afiliată declarantului vamal austriac a emis către ABC SRL factura nr. **F3/2017 în vederea recuperării** taxelor achitate în vama austriacă, respectiv taxe vamale în sumă de ... euro și **TVA în sumă de L2 euro**, în total ... euro la un curs de 4,5448 lei/euro, cu o valoare totală de R3 lei.

Analizând aceste documente se constată că, în fapt, societatea ABC SRL solicită **rambursarea din bugetul statului român a TVA aferentă unor importuri realizate prin vama austriacă și achitate prin intermediul declarantului vamal străin pe baza unei facturi de decontare emisă de societatea afiliată în România în bugetul statului austriac**, contrar prevederilor exprese ale art. 299 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal potrivit cărora justificarea deducerii TVA se face pe baza documentelor vamale emise de autoritățile vamale române și a documentelor care atestă plata taxei către autoritățile vamale române.

Se reține faptul că autoritățile fiscale ale unui stat membru UE nu pot accepta la deducere și, implicit, **nu pot rambursa decât taxa pe valoarea adăugată ce a fost colectată și plătită bugetului propriu și nicidecum taxa colectată și plătită bugetelor altor state membre UE**. Pentru rambursarea TVA achitată în alte state membre UE persoanele impozabile **au la îndemână mecanismul instituit de Directiva 2008/9/CE** a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare și Directiva 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, ambele fiind transpuse la art. 302 din Codul fiscal și normele metodologice date în aplicarea acestui articol.

Ca atare, pentru TVA achitată pentru importurile realizate în vama austriacă, decontate prin intermediul facturilor de decontare emise de FZR2 SRL din România, societate afiliată declarantului vamal austriac FZR2 G.m.b.H **societatea contestatoare avea posibilitatea depunerii unei cereri de rambursare adresate autorităților fiscale din Austria, care este statul membru de rambursare pentru importurile realizate pe teritoriul său** conform Directivei Consiliului 2008/9/CE, art. 302 alin. (2) din Codul fiscal ce prevede expres faptul că “persoana impozabilă stabilită în România poate beneficia de rambursarea TVA aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în alt stat membru, în condițiile prevăzute în normele metodologice” și pct. 73 alin. (1)-(17) din Normele metodologice de aplicare și nicidecum să solicite această taxă autorităților fiscale române care, neîncasând-o, nici nu o pot rambursa.

Astfel, *chiar și în condițiile aplicabilității jurisprudenței din cauza C-81/17 Zabrus Siret SRL și înlăturării excepției principiului unicității inspecției fiscale* reținut de organele de inspecție fiscală, raportat la documentele invocate de societatea contestatoare ABC SRL pentru rambursarea celor două sume (R1 lei, respectiv R2 lei) **rezultă indubitabil faptul că aceasta nu poate beneficia de deducerea și rambursarea TVA în sumă de R lei achitată autorităților fiscale austriece pentru importuri realizate în vama austriacă, România neputând fi în mod obiectiv statul membru de rambursare pentru taxa aferentă importurilor și achizițiilor efectuate în alte state membre UE.**

În punctul de vedere cu privire la proiectul procesului-verbal de cercetare la fața locului, transmis prin email în data de 09.06.2020 **reprezentantul societății contestatoare susține doar** că mărfurile importate se găsesc în gestiune, **ocolind astfel chestiunea litigioasă, așa cum a fost constatată fără dubiu** de organele de inspecție fiscală la pct. 2 și pct. 3 din actul încheiat în urma cercetării la fața locului, **aceea că societatea nu poate avea drept de deducere** a TVA aferentă unor importuri de bunuri care nu au fost efectuate pe teritoriul României, ci pe teritoriul Austriei și **pentru care TVA a fost achitată autorităților vamale din Austria**, nu autorităților din România. Reprezentantul societății contestatoare omite faptul că pentru deducerea taxei la import nu contează faptul unde se află bunurile după import, ci locul unde se efectuează importul prin punerea bunurilor în liberă circulație în interiorul UE și se achită taxa, adică în Austria, cum s-a și-ntâmplat în fapt.

În consecință, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca **vădit neîntemeiată** în ceea ce privește TVA în sumă de R lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (11) și alin. (12), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și lit. c), art. 299 alin. (1) lit. a) și c), art. 301 alin. (2) și art. 302 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 67 alin. (1) și alin. (2) și pct. 71 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VII “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, pct. 3 și pct. 5 din Instrucțiunile de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.604/2015, pct. 65 și pct. 66 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 și art. 105 alin. (4) și art. 279 din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE:**

**1.** Admite contestația formulată de ABC SRL și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru TVA în sumă de **A lei**.

**2.** Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru diferența de TVA în sumă de **R lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, iar pct. 2 din prezenta poate fi contestat în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.