

**DECIZIA nr. 743 din 09.10.2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **X Gmbh**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/21.05.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre DGRFPB - Activitatea de Inspectie Fiscala - Reprezentante straine si Nerezidenti cu adresa nr. x/18.05.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/21.05.2015, cu privire la contestatia formulata de **X Gmbh**, cu sediul in Germania, str. D 1, W si cu domiciliul fiscal in Bucuresti, str. B V nr., sector 2, prin imputernicit PCE.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta in data de 04.05.2015 si inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x07.05.2015, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/14.09.2015, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-B x/25.03.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015, comunicate sub semnatura in data de 02.04.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

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. b) 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 **X Gmbh**.

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

I. Prin contestatia formulata, X Gmbh solicita anularea deciziei de impunere si restituirea TVA in suma de y lei, invocand urmatoarele:

I. Motive de nelegalitate de ordin procedural-nemotivarea actelor administrativ fiscale.

In RIF si in decizia de impunere nu sunt prezentate motivele de fapt care au stat la baza respingerii TVA solicitata.

Organele de inspectie fiscala aveau obligatia aplicarii art.7 alin.3, art.49, art.65 - administrarea mijloacelor de proba si art.43 din Codul de procedura fiscala privind prezentarea detaliata a motivelor care au stat la baza constatarilor cuprinse in continutul deciziei de impunere si luarea in considerare a notei explicative si punctului de vedere, chiar daca incadrarea facuta de echipa de inspectie fiscala ar fi fost legala si justificata.

Aceasta obligatie este prevazuta si de Ordinul 972/2006 si de jurisprudenta ICCJ.

II. Motive de nelegalitate de ordin substantial-nelegalitatea constatarilor privind refuzul de restituire a TVA colectata suplimentar.

Desi societatea a informat organele de inspectie fiscala cu privire la corectia facturilor, acestea s-au limitat la a nu le considera prin referire la art.159 din Codul fiscal fara tine cont de art.155(2) din Codul fiscal si au procedat la colectarea TVA fara a face corelarea achizitiei cu livrarea pentru a stabili balanta corecta a TVA ignorand corectiile ulterioare si substanta tranzactiei.

In mod abuziv organul de control nu a luat in considerare demersurile legale intreprinse de X privind corectarea dublei deduceri si acceptarea corectiilor procedand la mentinerea dublei colectari a TVA pentru livrari interne pentru care deja a colectat si a virat TVA.

In virtutea art.7 alin.3 din Codul de procedura fiscala, organul de inspectie fiscala are si obligatia regularizarii situatiilor fiscale ale contribuabilului, astfel incat situatia documentara sa corespunda cu cea factica.

Contestatarea invoca si nerespectarea principiilor proportionalitatii, prevalentei economicului asupra juridicului, neutralitatii si jurisprudenta CEJ in cazurile C-146/05 Collee si C-587/10 VSTR.

In concluzie, societatea considera neintemeiata si nelegala impunerea TVA suplimentara pentru achizitia urmata de livrare pentru care detine si prezinta documentele necesare care sa ateste tranzactia si solicita anulara deciziei de impunere si recunoasterea TVA in suma de y lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-B x/25.03.2015, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGRFPB-Activitatea de Inspectie Fiscala-Reprezentante straine si Nerezidenti a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de y lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

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

X GmbH este societate nerezidenta cu sediul in Germania, inregistrata in scopuri de TVA in Romania cu cod RO x, avand ca obiect de activitate "Fabricarea altor echipamente electrice" - cod CAEN 2790.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala - Reprezentante straine si Nerezidenti din cadrul DGRFPB a efectuat inspectie fiscala partiala la X GmbH, pentru perioada 01.07.2012-31.08.2014, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/25.09.2014, in suma de y lei, cu control anticipat.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-B x/25.03.2015 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

### 3.1. Referitor la aspectele procedurale

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate motivatiile contestatarei cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale si nemotivarea actelor administrative fiscale ce fac obiectul contestatiei.*

**In fapt**, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat inregistrat sub nr. x/25.09.2014, organele fiscale din cadrul DGRFPB au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015 si decizia de impunere nr. F-B x/25.03.2015, comunicate societatii sub semnatura in data de 02.04.2015.

Prin contestatia formulata, X Gmbh sustine ca decizia de impunere nu indeplineste conditiile procedurale, respectiv cerintele mentionate la art.43, art.49, art.65 din Codul de procedura fiscala cu privire la motivarea acesteia si prezentarea mijloacelor de proba, ceea ce atrage nulitatea acesteia.

**In drept**, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 43** - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.

“**Art. 46** - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal,

fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma raportului de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015 si a deciziei de impunere nr. F-B x/25.03.2015, comunicate contestatarei se retine ca acestea contin semnaturile persoanelor imputernicite ale organului fiscal conform art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv semnatura membrilor echipei de inspectie fiscala care au intocmit actul de inspectie fiscala, fiind avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunt, purtand stampila organului fiscal, astfel incat nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Totodata, contrar sustinerilor contestatarei, la pct. 2.2.2. si la pct. 2.2.3. din decizia de impunere F-B x/25.03.2015 sunt inscise „Motivul de fapt” si „Temeiul de drept” care au stat la baza emiterii deciziei.

Decizia de impunere este insotita de raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015 anexat, in care situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala, explicatiile si documentele furnizate de societate si punctul de vedere al

echipei de inspectie fata de cele constatate sunt pe larg descrise atat la capit.III „Constatarile fiscale” (pg.5/15-pg.8/15 din RIF), cat si capit.VI „Discutia finala cu contribuabilul” (pg.11/15-14/15 din RIF).

Faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat justificarile contestatarei, in mod argumentat din punct de vedere fiscal, nu echivaleaza cu lipsa motivarii actelor administrative, asa cum eronat incearca sa sustina societatea contestatara.

Neintemeiata este si sustinerea X GmbH privind vatamarea sa prin neadministrarea mijloacelor de proba in emiterea deciziei de impunere, avand in vedere considerentele retinute la pct.3.2. din prezenta decizie.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. F-B x/04.06.2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o interpretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, in conditiile in care si-a motivat contestatia formulata, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de y lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea nu are dreptul de a repune ca TVA deductibila, respectiv TVA de rambursat suma de y lei, in conditiile in care tratamentul fiscal privind TVA din facturile emise de T GmbH in cursul anului 2014 a facut obiectul unei alte inspectii fiscale.*

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/25.03.2015 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-B x/25.03.2015, nu a fost acceptata la deducere TVA in suma de 206.845 lei, pe motiv ca in decontul lunii august 2014, societatea a preluat la randul „Regularizari taxa dedusa” suma de y lei, din facturile fiscale nr. x-x/23.05.2012 emise de T GmbH, pentru care dreptul de deducere a fost exercitat si in luna iunie 2012, perioada ce a facut obiectul inspectiei fiscale materializata in Raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/02.04.2013 in cadrul caruia inspectia fiscala a acordat dreptul de deducere a acestei sume.

**In drept**, potrivit art. 105, art. 109 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. 109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.**

**(2)** Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

**(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

**a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate (...)"**

**"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."

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, rezulta ca în afara excepțiilor expres prevăzute de lege, inspecția fiscală se efectuează **o singură dată** pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

De asemenea, la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere, care poate fi contestată, contestația fiind soluționată de organul fiscal competent, prin emiterea unei decizii care este definitivă în sistemul cailor administrative de atac.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

1. Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-B x/02.04.2013 privind verificarea TVA pentru perioada 01.11.2010-30.06.2012:

- societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări aferent lunii iunie 2012 TVA în suma de y lei din următoarele facturi emise de T GmbH: factura nr. x/23.05.2012 - TVA în suma de t lei; factura nr. x/23.05.2012 - TVA în suma de t lei; factura nr. x/23.05.2012 - TVA în suma de t lei; factura nr. x/23.05.2012 - TVA în suma de t lei;

- TVA în suma de y lei a fost inclusă în decontul de TVA nr. x/25.07.2012 aferent lunii iunie 2012 și solicitată la rambursare;

- organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere al sumei de y lei din facturile de achiziție, dar au și procedat la colectarea TVA în suma y lei în conformitate cu art.128 alin.4 lit.d din Codul fiscal pentru neprezentarea facturilor de livrare a bunurilor achiziționate;

- în baza constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-B x/02.04.2013 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite

de inspectia fiscala nr. F-B x/02.04.2013 impotriva careia X Gmbh **nu a formulat contestatie.**

2. Cu privire la inregistrarea facturilor nr. x, x, x, x, x/23.05.2012 in jurnalul de cumparari pe luna august 2014 si preluarea TVA in suma de y lei in decontul aferent lunii august 2014, in conditiile in care pentru aceste facturi a fost exercitat dreptul de deducere in luna iunie 2012 si a fost acordat acest drept in cadrul verificarii anterioare, urmare explicatiilor date de imputernicitul societatii in timpul controlului, echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- facturile nr. x-x/23.05.2012 emise initial de furnizorul T Gmbh au mentionata valoarea TVA in lei;

- facturile nr. x-x/23.05.2012 prezentate in cadrul verificarii materializata in RIF nr.F-B x/02.04.2015 sunt insotite de adrese de inaintare, care nu poarta date de identificare (emitent, data, semnatura), in care se mentioneaza ca acestea au fost corectate de furnizor conform art.159 alin.1 din Codul fiscal, in sensul emiterii altor facturi in care este trecuta valoarea TVA in ron;

- din compararea facturilor initiale care au facut obiectul verificarii anterioare conform RIF nr. F-B x/02.04.2013 cu cele asa zis corectate de T Gmbh in luna august 2014 transmise catre X Gmbh s-au constatat urmatoarele:

- \* facturile initiale pentru care s-a exercitat dreptul de deducere in luna iunie 2012 contin toate informatiile obligatorii prevazute de art.155 din Codul fiscal, inclusiv valoarea TVA in lei, contrar celor mentionate in „adresele de inaintare”;

- \* facturile corectate pentru care s-a exercitat dreptul de deducere in luna august 2014 nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de art.155 din Codul fiscal, respectiv nu contin elementele de identificare ale furnizorului.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca facturile corectate pentru care se solicita TVA in luna august 2014 sunt identice cu cele initiale, pentru care s-a exercitat si s-a acordat dreptul de deducere in luna iunie 2012, singura diferenta constand in data de livrare a bunurilor mentionata pe facturi (23.05.2012 in facturile initiale fata de 12.01.2009 in facturile corectate); mai mult, corectarea facturilor nu s-a facut conform art.159 alin.1 din Codul fiscal.

Totodata, fata de argumentele contestatarei privind livrarea bunurilor aferente facturilor de achizitie din data de 23.05.2012, in data de 12.01.2009, invocarea fuziunii prin absorbtie cu societatea X Gmbh – CIF x din cadrul grupului in data de 01.10.2010, din referatul cauzei rezulta ca urmare verificarilor efectuate in baza de date a organului fiscal, inspectia fiscala a constatat urmatoarele aspecte:

- societatea nerezidenta X Gmbh este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 23.10.2010 avand CIF RO x;

- societatea T Gmbh este inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 16.09.2010 avand CIF RO x;

- din informatiile existente in baza de date a organului fiscal – aplicatia CLINX - privind modul de declarare a livrarilor a reiesit ca, urmare corectarii

facturilor emise in anul 2009 si care au facut obiectul unui alt control finalizat prin emiterea RIF nr.x/09.07.2010 si a dispozitiei de masuri nr. x/09.07.2010, furnizorul T GmbH a declarat in luna mai 2012 urmatoarele livrari de bunuri:

\* catre X GmbH - cod x - livrari in valoare de y+1 lei - TVA y lei;

\* catre X GmbH - cod x - livrari in valoare de (-) t+1 lei - TVA (-) t lei,

in conditiile in care in mai 2012, X GmbH-cod x si-a incetat existenta prin absorbtia de catre X GmbH-cod x care, desi trebuia sa inregistreze si sa declare toate sumele rezultate din facturile emise, inclusiv din cele emise pe numele societatii absorbite, a inregistrat numai TVA deductibila in suma de y lei.

Fata de cele mai sus aratate rezulta ca **tratamentul privind TVA** in suma de 206.845 lei din facturile emise de T GmbH **a fost stabilit** prin raportul de inspectie fiscala nr. F-B x/02.04.2013, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr. F-B x/02.04.2013, impotriva careia societatea contestatara nu a formulat calea administrativa de atac, desi la pct.5 „Dispozitii finale” din decizia de impunere i-a fost indicat temeiul de drept in baza caruia avea posibilitatea sa depuna contestatie.

Se retine ca, ulterior, societatea a schimbat tratamentul fiscal al operatiunii reprezentand achizitii de la furnizor, pentru care a dedus TVA in suma de y lei, revenind asupra operatiunii, desi nu mai avea acest drept.

Invocarea de catre contestatara a neluării in considerare a corectiei facturilor emise de furnizor din anul 2012, in anul 2014 nu poate fi retinuta cata vreme, asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, respectivele facturi au facut obiectul inspectiei fiscale finalizata cu emiterea deciziei de impunere nr. F-B x/02.04.2013, impotriva careia avea posibilitatea de a formula contestatie, dupa cum i s-a indicat chiar in dispozitivul deciziei de impunere.

Prin urmare, solicitarea contestatarei privind reconsiderarea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA in suma de y lei este echivalenta cu solicitarea de reverificare de catre organele de inspectie fiscala a aceleiasi operatiuni/taxa/perioada supusa impunerii, ceea ce este in contradictie cu dispozitiile art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

“(3) **Inspectia fiscala se efectueaza o singura data** pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii”  
si Normei metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

“102.1. *La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*** (...).



102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucisat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul în cauza;

b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau **informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale;** (...).

102.6. Organul fiscal competent poate solicita, pâna la împlinirea termenului de prescriptie prevazut la art. 88 din Codul de procedura fiscala, **reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitarii.** Referatul este supus aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala competent, iar dupa aprobare se programeaza actiunea de inspectie fiscala.”

Se retine ca prin rededucerea TVA in decontul lunii august 2014 in baza acelorasi facturi si pentru aceleasi tranzactii pentru care isi dedusese deja TVA in decontul lunii iunie 2012, contestatara X GmbH nu a facut altceva decat sa incerce sa repuna in discutie rezultatele inspectiei fiscale anterioare, aspect recunoscut si prin contestatia formulata, societatea afirmand textual ca “isi mentine punctul de vedere ca este indreptatita in a-si recupera TVA-ul stabilit suplimentar prin raportul precedent” si ca “s-a avut in vedere anularea efectului autocolectarii impus de autoritatile fiscale la sfarsitul inspectiei fiscale anterioare” (a se vedea pg. 5 din contestatie).

***Astfel, prin rededucerea in luna august 2014 a TVA aferenta achizitiilor din anul 2009 si facturate în anul 2012, pentru care dreptul de deducere fusese deja exercitat în luna iunie 2012, verificat si acordat in cadrul unei inspectii fiscale, însă pentru care s-a procedat la colectarea TVA în acelasi quantum pe motiv ca nu s-a facut dovada livrării ulterioare a bunurilor, 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 sume deja respinse la rambursare printr-un act administrativ fiscal emis si comunicat anterior (in speta, decizia de impunere nr. F-B x/02.04.2013) 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 2013.***

Totodata, faptul ca la inspectia fiscala anterioara sumele au fost "autocolectate" pe motive de "forma" de doua ori nu da dreptul societatii contestatoare sa puna in discutie cele stabilite anterior printr-un artificiu fiscal, respectiv prin rededucerea TVA la nivelul sumei stabilite ca diferenta suplimentara la inspectia fiscala anterioara prin invocarea unei asa-zise corectii a facturilor de achizitie, facturi care au fost acceptate fără nicio problema de inspectia fiscala anterioara.

În acest caz prevalenta economicului asupra juridicului, invocata de societate in motivarea contestatiei nu se poate aplica **facand abstractie si in detrimentul altor principii recunoscute de legislatia fiscala, cum sunt principiile luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.**

*Aceste principii sunt pe deplin transpuse in legislatia in materie de TVA, dar si în legislatia procedurala fiscala, care da dreptul oricarui contribuabil care se considera lezat din punct de vedere fiscal printr-un act administrativ sa îl conteste. Cum "autocolectarea TVA de doua ori" s-a realizat urmare desfasurarii inspectiei fiscale anterioare, în care s-a verificat si s-a acceptat exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru facturile în discutie, inspectie finalizata cu decizia de impunere nr. F-B x/02.04.2013, iar societatea nu a exercitat nicio cale de atac impotriva acestei decizii in cadrul careia putea, eventual, sa aduca argumente si documente (de genul celor invocate în contestatia ce face obiectul prezentei decizii) care sa justifice ca bunurile i-au fost livrate în anul 2009 si ca nu se impune "autocolectarea TVA de doua ori", aceasta nu poate sa opuna organelor fiscale in cadrul unei inspectii fiscale ulterioare *propria vinovatie si lipsa de diligenta* in clarificarea situatiei la momentul când a apărut "efectul autocolectarii" conform principiului de drept ***nemo auditur propriam turpitudinem allegans.****

Ca atare, asemenea procedeu folosit de contestatoare, prin care se reduce TVA la nivelul sumei stabilite ca diferenta suplimentara la inspectia fiscala anterioara pentru tranzactii pentru care i se recunoscuse deja dreptul de deducere 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.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/25.03.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.105, art.109, art. 205 si art.216 alin.1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X GmbH impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-B x/25.03.2015 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala - Reprezentante straine si Nerezidenti din cadrul DGRFPB, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

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