

DECIZIA nr. 363 din 25.05.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/18.02.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 6 a Finantelor Publice-Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. MBS6-AIF x/18.02.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/18.02.2016, completata cu adresa nr. MBS6-AIF x/08.04.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/12.04.2016, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, Calea x nr., bl. A, sc. , et. , ap. sector 6.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/09.02.2016, completata cu adresa inregistrata sub nr. x/05.04.2016, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015, comunicate sub semnatura in data de 06.01.2016, prin care Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de s lei, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art.269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei de impunere ca nelegala si netemeinica si admiterea la rambursare a TVA in suma de y lei (y1 lei-servicii demolare; y2 lei-servicii proiectare; y3 lei-servicii dirigitie; y4 lei-utilitati).

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Conform art.45 alin.6 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal TVA pentru serviciile de demolare este deductibila, iar TVA pentru serviciile de dirigitie, proiectare si utilitati este aferenta productiei in curs chiar daca au fost inregistrate in cheltuieli dintr-o eroare materiala.

Conform art.153 din Codul fiscal, in luna februarie 2015 a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, dar a fost inregistrata in data de 22.07.2015.

Nu a aplicat niciodata regimul special de scutire prevazut de art.152 din Codul fiscal, deoarece nu a inregistrat venituri de la infiintare pana la data inregistrarii, acesta nefiind impus de textul de lege.

Organele de inspectie fiscala au incadrat eronat situatia societatii in prevederile art.152 alin.9 din Codul fiscal, deoarece nu a modificat regimul de taxa.

Societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA prevazut la art.145 din Codul fiscal si la pct.45 din normele metodologice de aplicare.

De asemenea, trebuie mentionata jurisprudenta CEJ, fiind relevante cazurile C-183/14 (Salomie&Oltean), C-385/09 (Nidera), C-435/05 (Investrand), C-309/06 (Mark &Spencer), C-257/11 (Gran Via Moinesti).

Fata de constatările consemnate in raportul de inspectie fiscala societatea precizeaza urmatoarele:

a. Referitor la lucrarile de demolare inscrise in lista de inventariere cu suma de s lei, organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunea de demolare din punct de vedere al TVA ci al modalitatii de inregistrare in evidentele contabile, desi aceste costuri intra in costul final al edificarii investiei pentru vanzarea cu TVA.

b. Baza legala invocata nu constituie o conditie de fond in exercitarea dreptului de deducere a TVA (pct. 63 din Hotararea data in cauza C-183/14 Salomie &Oltean).

c. Imobilul constituit din teren si constructii edificate pe acesta a fost achizitionat cu intentia demolarii si edificarii de cladiri noi in vederea obtinerii de venituri impozabile, situatie in care este 100% aplicabila Hotararea in cauza C-257/11 (Gran Via Moinesti).

In ceea ce priveste temeiul legal invocat de organele de inspectie fiscala, societatea considera ca nu au fost incalcate prevederile art.152 alin.9, art.145 alin.4 si pct.45 alin.1 din Normele metodologice si ca nu ii sunt aplicabile pct.61 alin.10 din HG nr.44/2004, iar art.37 din OMFP nr.2861/2009 si art.226 alin.2 din OMFP nr.1802/2014 nu constituie temei legal pentru neexercitarea dreptului de deducere a TVA.

Cu privire la aspectele de procedura, contestatara considera ca nu au fost respectate prevederile art.94 alin.3 lit.e din Codul de procedura fiscala; organele de inspectie fiscala nu au prezentat la capitolul - Discutia finala - sinteza punctului de vedere al contribuabilului si nici rezultatul analizei inspectiei fiscale, asa cum este prevazut in Ordinul nr.1181/2007, ceea ce ar fi condus la emiterea unei decizii de impunere conforme cu situatia de fapt a societatii.

In concluzie, SC X SRL solicita desfiintarea deciziei de impunere in ceea ce priveste TVA in suma de y lei si rambursarea taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015, Activitatea de inspectie fiscala

din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015, urmatoarele:

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

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

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

SC X SRL are ca principal obiect de activitate "Dezvoltare (promovare) imobiliara" - cod CAEN 4110.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala partiala la SC X SRL, din punct de vedere al TVA, pentru perioada 22.07.2015-30.09.2015, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. x/26.10.2015, in suma de y lei, cu control anticipat.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de s lei, cu consecinta respingerii la rambursare a TVA in suma de s lei.

Referitor la TVA in suma de y lei, cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor bunuri si servicii anterior inregistrarii ca platitor de TVA, in conditiile in care nu a justificat ca acestea reprezinta o componenta a costului productiei in curs si neutilizate pana la data inregistrarii, potrivit dispozitiilor legale in materie.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscale nr. F-S6 x/21.12.2015, organele de inspectie fiscala au verificat TVA aferenta perioadei 22.07.2015-30.09.2015, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2015, in suma de t lei.

TVA solicitata la rambursare in suma de t lei este aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate de societate, atat in perioada 22.07.2015-30.09.2015, respectiv de la data de 22.07.2015, cand s-a inregistrat ca platitor de TVA, cat si in perioada 01.02.2015-21.07.2015, anterior inregistrarii in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere aferenta unor achizitii efectuate de societate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv anterior datei de 21.07.2015, motivata de faptul ca nu a justificat, pe

baza de inventariere, existenta bunurilor aflate în stoc si a serviciilor neutilizate, pentru care a solicitat TVA, potrivit normele legale in vigoare.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de y lei, in conformitate cu prevederile art.145 alin.4 si cu art.152 alin.9 din Codul fiscal, precum si cu cele ale pct. 45 si pct.61 din Normele metodologice de aplicare.

In drept, potrivit art. 145 si art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"(1) **În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate**

înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) **trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 – 147¹** din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal. (...).

(5) Dreptul de deducere poate fi exercitat de persoana impozabilă în situațiile prevăzute la alin. (4), chiar dacă factura pentru achizițiile de bunuri efectuate nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit furnizorului conform art. 153 din Codul fiscal.”

Codul fiscal:

“**Art. 152** - (9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.”

Normele metodologice:

“**61.** (10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art.152 alin.(3), coroborate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare; (...).”

Prin urmare, reglementările fiscale permit persoanelor impozabile, în circumstanțe anume determinate, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, cu condiția ca persoana în cauză să dovedească neutilizarea bunurilor și serviciilor pentru care este dedusă taxa, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Astfel, în speta devin incidente dispozițiile OMFP nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, potrivit cărora:

“13. În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit

stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

23. - (1) Înainte de începerea inventarierii produselor în curs de execuție și a semifabricatelor din producția proprie, este necesar:

- să se predea la magazii și la depozite, pe baza documentelor, toate produsele și semifabricatele a căror prelucrare a fost terminată;

- să se colecteze din secții sau ateliere toate produsele reziduale și deșeurile, întocmindu-se documentele de constatare;

- să se întocmească documentele de constatare și să se clarifice situația semifabricatelor a căror utilizare este îndoielnică.

(2) În cazul produselor în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor.

24. Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

26. La entitățile care au activitate de construcții-montaj, pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte, pe categorii de lucrări și părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv lucrări executate (terminate), dar nerecepționate de către beneficiar, denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, potrivit valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

37. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.“

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA aferenta unor achizitii efectuate in perioada anterioara inregistrarii in scopuri de TVA, pe motiv ca societatea nu a justificat, pe baza de inventariere, existenta bunurilor aflate în stoc/serviciilor neutilizate, pentru care a solicitat taxa pe valoarea adaugata, potrivit normele legale in vigoare.

Referitor la TVA in suma de y lei aferenta achizitiilor efectuate anterior inregistrarii in scopuri de TVA, neacceptata la deducere, din constatările

prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

1. In baza Autorizatiei de construire nr. xC/18.05.2015, SC X SRL a demarat un proiect imobiliar constand in lucrari de construire a doua imobile - C1 si C2 - cu regim de inaltime P+7E si P+PE, cu destinatia de locuinte colective si spatiu comercial la parter.

2. SC X SRL este inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 22.07.2015.

Totodata, societatea a evidentiat in jurnalul de cumparari achizitii efectuate in perioada 22.07.2015-30.09.2015, ulterior inregistrarii, precum si achizitii efectuate in perioada 01.02.2015-21.07.2015, in suma totala de t lei, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent trimestrului III 2015.

3. Organele de inspectie au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de s lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate de la SC IS Group SRL, in perioada 22.07.2015-30.09.2015, privind executarea lucrarilor de constructie a imobilelor, conform constatarilor efectuate in urma cercetarii la fata locului.

4. Urmare informatiilor solicitate in timpul inspectiei fiscale prin adresa nr. x/03.12.2015, in vederea justificarii dreptului la ajustarea taxei deductibile aferente achizitiilor efectuate in perioada anterioara inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv informatii si documente privind inventarierea bunurilor si serviciilor achizitionate si neutilizate la data de 21.07.2015, *reprezentantul legal al societatii precizeaza: „La data de 21.07.2015 societatea nu avea bunuri si servicii achizitionate si neutilizate.”*

Ulterior, prin adresa nr. x/09.12.2015, Activitatea de inspectie fiscala a solicitat societatii precizari referitoare la efectuarea inventarierii elementelor patrimoniale conform reglementarilor legale in vigoare la data de 21.07.2015.

Din situatia prezentata sub denumirea „Inventarierea elementelor de patrimoniu la data de 21.07.2015”, conform precizarilor societatii rezulta ca „La data de 21.07.2015 elementele de patrimoniu aflate in stoc- respectiv activele corporale fixe in curs de executie au o valoare de v lei. Aceasta valoare se compune din:

- A. Servicii de arhitectura de la A SRL: v lei+t lei (TVA).
- B. Servicii de constructii (materiale+manopera) de la I S Group SRL: v lei+t lei (TVA).
- C. Servicii dirigentie santier de la F D SRL: v lei+t lei (TVA).
- D. Servicii furnizare apa de la A NBucuresti: v lei+t lei (TVA).
- E. Servicii furnizare energie de la EE M: v lei+t lei (TVA).
- F. Servicii furnizare securitate si protectia muncii de la SSM SU M t: v lei+t lei (TVA).

- G. Servicii obtinere avize in legatura cu ENEL de la EM SRL: v lei+t lei (TVA).
H. Servicii furnizare masuratori topo si cadastru de la DC SRL: v lei+t lei (TVA).

Total general = v+t lei.

5. La Punctul de vedere privind proiectul de raport de inspectia fiscala cu ocazia discutiei finale din data de 14.12.2015, referitor la constatările inspectiei fiscale, inregistrat la organul fiscal sub nr. x/18.12.2015, societatea a atasat „Lista de inventariere bunuri la data de 21.07.2015, din care rezulta „Total productie in curs de executie”, in valoare de v lei, inclusiv TVA si „Registrul inventar la data de 21.07.2015” avand inscrisa la poz.15 contul 331-Productie in curs: valoarea contabila=valoarea de inventar, in valoare de v lei.

6. Din analiza comparativa a situatiilor prezentate de societate organelor de inspectie fiscala au rezultat urmatoarele:

a. valoarea contabila a „productiei in executie” inscrisa in lista de inventariere la data de 21.07.2015 cuprinzand ca stadii de executie - lucrari de demolari, infrastructura, structura I si structura II - este in suma de v+t lei, inclusiv TVA;

b. valoarea de inventar a „productiei in executie” inscrisa in lista de inventariere la data de 21.07.2015 este in suma de v+t lei;

c. pentru lucrarile de infrastructura, structura I si structura II, valoarea a fost determinata potrivit stadiului de executie, pe baza documentatiei existente, respectiv situatii de plata si procese verbale de verificare a calitatii lucrarilor, in suma de v lei;

d. valoarea soldului contului 331 „Productie in curs de executie” inscrisa in balanta de verificare intocmita la data de 30.06.2015, influentata cu valoarea achizițiilor inregistrate in perioada 01.07.2015-21.07.2015 este in suma de v lei;

e. din fisa contului 331 „Productie in curs”, valoarea de v lei se compune din urmatoarele elemente:

- servicii de demolare inscrise in factura seria ISG1.FCL nr.x/27.04.2015 emisa de SC I S Group SRL, in valoare totala de s lei, din care TVA t lei;

- servicii proiectare pentru obtinerea autorizatiilor inscrise in facturile nr. /15/13.02.2015 in valoare totala de s lei, din care TVA t lei; nr. / /05.03.2015, in valoare totala de s lei, din care TVA t lei si nr. / /06.04.2015, in valoare totala de s lei, din care TVA t lei emise de SC A SRL;

- lucrari de constructii reprezentand:

* lucrari de infrastructura inscrise in facturile seria ISG1.FCL nr. /06.05.2015 in valoare totala de s lei, din care TVA t lei; seria ISG1.FCL nr.x/20.05.2015 in valoare totala de s lei, din care TVA t lei;

* lucrari de suprastructura faza I si faza II inscrise in facturile seria ISG1.FCL nr.x/01.06.2015 in valoare totala de s lei, din care TVA t lei; seria ISG1.FCL nr. x/01.07.2015 in valoare totala de s lei, din care TVA t lei, emise de SC I S Group SRL

- utilitati (apa, energie electrica) inscrise in facturile nr. x/14.07.2015, in valoare totala de v lei, din care TVA t lei si nr. x/17.07.2015, in valoare totala de v lei, din care TVA t lei emise de SC A N Bucuresti SA si SC E E M SA;
- servicii dirigentie de santier inscrise in facturile nr.x/09.06.2015 in valoare totala de v lei, din care TVA t lei si nr. x/06.07.2015 in valoare totala de v lei, din care TVA t lei emise de SC F D SRL.

Se retine faptul ca inspectia fiscala a acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru realizarea lucrarilor de construire a imobilelor, pentru care a fost justificat dreptul de deducere a TVA cu documente si situatii, fiind respins dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de demolare din factura emisa de SC I S Group SRL si serviciilor de proiectare, dirigentie santier si utilitati din facturile emise de A SRL, F D SRL, ANB SA si EE M SA pentru care nu a fost justificat faptul ca sunt aferente productiei in curs si neutilizate.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, sustinerile contestatoarei SC X SRL referitor la TVA neacceptata la deducere de inspectia fiscala privind achizitiile efectuate de societate anterior datei de 22.07.2015 sunt contrazise cu evidenta de documentele existente la dosarul cauzei si de explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale, intrucat:

A. Referitor la invocarea analizarii achizitiilor de servicii anterior inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv servicii de demolare, proiectare, dirigentie santier, utilitati din punct de vedere al modalitatii de inregistrare in evidentele contabile si nu al prevederilor legale in materie de TVA:

a. asa cum s-a retinut anterior, tocmai dispozitiile legale in materie de TVA, respectiv art.145 si art.152 din Codul fiscal, coroborate cu pct.45 si pct.61 din Normele metodologice date in aplicarea acestor articole stipuleaza faptul ca, persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate inainte de inregistrarea in scopuri de TVA, respectiv la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate in stoc si serviciilor neutilizate, **constatate pe baza de inventariere**; prin urmare, legiuitorul face trimitere la reglementarile legale specifice activitatii de inventariere a patrimoniului.

b. pentru lucrarile de demolare a caror valoare este inscrisa in lista de inventariere cu suma de s lei si pentru care TVA dedusa din factura nr. x/27.04.2015 emisa de IS Group SRL este in suma de y lei, societatea contestatara nu a facut dovada ca acestea reprezinta un element al costului de productie aferent productiei in curs efectuat in legatura cu construirea imobilului, direct atribuibil acesteia (asa cum sunt identificate in OMFP nr.1802/2014) si neutilizate pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, avand in vedere ca:

- valoarea contabila si valoarea de inventar a „productiei in executie” inscrisa in lista de inventariere la data de 21.07.2015 cuprinzand ca stadii de

executie - lucrari de demolari, infrastructura, structura I si structura II - este in suma de v lei;

- pentru lucrarile de infrastructura, structura I si structura II, valoarea a fost determinata potrivit stadiului de executie, pe baza documentatiei existente, respectiv situatii de plata si procese verbale de verificare a calitatii lucrarilor, in suma de v lei;

- soldul contului 331 „Productie in curs de executie” inscrisa in balanta de verificare intocmita la data de 30.06.2015, influentata cu valoarea achizitiilor inregistrate in perioada 01.07.2015-21.07.2015 este in suma de v lei.

Se constata că valoarea de inventar a productiei in curs excede valorii productiei in executie evidentiata în contabilitate, situatie in care, potrivit normelor legale privind inventarierea, anterior citate, în listele de inventariere trebuiau inscise valorile din contabilitate.

Rezulta ca lucrarile de demolare nu reprezinta o componenta a costului de amenajare aferenta productiei in curs, respectiv un cost de amenajare, ci o cheltuiala aferenta realizarii investitiei, utilizata pana la data inregistrarii in scopuri de TVA.

c. serviciile de: proiectare pentru obtinerea autorizatiilor, dirigentie santier, utilitati, pentru care TVA dedusa din facturile de achizitie in perioada februarie 2015-iulie 2015 este in suma de s lei nu se regasesc in componenta productiei in curs inscrisa in lista de inventariere intocmita la data de 21.07.2015 prezentata inspectiei fiscale; de altfel, insasi contestatara confirma ca aceste sume au fost inregistrate in cheltuieli dintr-o eroare materiala.

B. Referitor la invocarea in sustinerea dreptului de deducere a jurisprudentei CJUE se retine ca, organele de inspectie fiscala nu au ingradit dreptul de deducere a TVA pe perioada anterioara inregistrarii in scopuri de TVA, pe motiv ca la data deducerii nu era inregistrata, cum sustine in esenta contestatara, ci pentru faptul ca din confruntarea datelor si informatiilor prezentate cu privire la unele dintre achizitiile efectuate pentru care a dedus TVA nu a fost justificata neutilizarea acestora pana la inregistrarii in scopuri de TVA.

C. Contrar sustinerilor contestatarei, in ceea ce priveste operatiunea de demolare, inspectia fiscala nu a negat lipsa de intentie a societatii in desfasurarea activitatii economice, fapt demonstrat prin acordarea dreptul de deducere integrala a TVA aferenta realizarii investitiei.

Se retin afirmatiile contradictorii ale contestatarei, in conditiile in care, desi initial a declarat ca la data de 21.07.2015 nu avea bunuri si servicii achizitionate si neutilizate, ulterior a prezentat, la solicitarea organelor de inspectie fiscala, informatii si documente din care au rezultat valori diferite privind inregistrarea elementelor patrimoniale in evidenta contabila fata de cele inscrise in listele de inventariere la data de 21.07.2015, asa cum s-a prezentat anterior.

D. Prin contestatia formulata, contestatoarea SC X SRL reclama dreptul de deducere pentru sumele facturate in cadrul achizitiilor efectuate si de rambursare a TVA pe perioada anterioara inregistrarii in scopuri de TVA, fara a depune in sustinerea cauzei niciun document sau in scris neanalizat de inspectia fiscala si care sa-i probeze afirmatiile referitor la neutilizarea acestora, desi potrivit art.269 si art.276 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Cata vreme, asa cum reiese si din punctul de vedere privind proiectul de raport de inspectie fiscala din data de 14.12.2015 prezentat in timpul inspectiei fiscale, societatea avea cunostinta de pozitia organelor de inspectie fiscala cu privire la caracterul nedeductibil al sumelor reprezentand servicii de demolare, proiectare, dirigentie santier, utilitati, din perioada 01.02.2015-21.07.2015, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

E. Referitor la invocarea nerespectarii prevederilor art.94 din Codul de procedura fiscala se retine faptul ca la cap.VI - Discutia finala cu contribuabilul, pct.1. - Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului in raportul de inspectie fiscala se consemneaza: "La incheierea inspectiei fiscale, discutia finala privind constatările si consecintele lor fiscale a avut loc in data de 14.12.2015 cu domnul A T M, in calitate de administrator al SC X SRL, la sediul organelor de inspectie fiscala (...).

Contribuabilul a fost informat despre discutia finala privind constatările si consecintele, prin adresa nr. x/11.12.2015 prezentata in anexa 10 la prezentul raport de inspectie fiscala".

De altfel, in dosarul cauzei se regaseste adresa inregistrata la organul fiscal sub nr. x/18.12.2015 privind "Punctul de vedere privind proiectul de raport de inspectie fiscala din 14.12.2015 la care a fost anexata o situatie privind completarea inventarierii elementelor de patrimoniu la data de 21.07.2015.

Prin urmare este neintemeiata contestatia cu privire la invocarea aspectelor de procedura.

Fata de aspectele prezentate si tinand seama de dispozitiile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala: „(1) *In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii*", urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia SC X SRL pentru TVA neacceptata la deducere in suma de y lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 145 si art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

pct. 45 si pct. 61 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor aprobate prin OMFP nr.2861/2009, art.276 si art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S6 x/21.12.2015 emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei sector 6 a Finantelor Publice pentru TVA 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 data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.