



**DECIZIA nr. 10197/23.04.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. X S.R.L.** (fostă S.C. X S.R.L.)  
din mun. Vatra Dornei, jud. Suceava

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, prin adresa nr....., înregistrată sub nr..... cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L. (fostă S.C. X S.R.L.) cu sediul în mun. Vatra Dornei, str. ..., jud. Suceava, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Suceava sub nr. .... cod de identificare fiscală RO ... prin administrator ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. ...., emisă de către Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, în baza Raportului de inspekție fiscală nr. ....

Suma contestată este în valoare de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat contestatoarei în data de **19.12.2018**, prin ridicare sub semnătură de primire, iar contestația a fost depusă în data de **01.02.2019**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, sub nr. 87.

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

**I. S.C. X**, prin contestația nr. .... înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava sub nr. ...., formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. .... și a Raportului de inspekție fiscală nr. ...., prin care s-a respins la rambursare suma de S lei, solicită anularea parțială a acestora pentru TVA în sumă de S lei.

Contestatoarea precizează că în perioada 27.11.2018 - 11.12.2018, societatea a făcut obiectul unei inspekții fiscale efectuată pentru perioada 01.09.2018 - 30.09.2018, ca urmare a decontului de TVA aferent lunii septembrie 2018 cu opțiune de rambursare a TVA în sumă S lei, sumă din care nu s-a aprobat la rambursare S lei, din care suma de S lei face obiectul contestației.

Formulează următoarele precizări referitoare la societate:

- S.C. X S.R.L. este înființată din anul 2013 și are ca obiect de activitate *"Hoteluri și alte facilități de cazare"*;
- desfășoară efectiv activități de cazare și restaurant, de la 01.02.2018 a devenit plătitoare de TVA, toate activitățile desfășurate sunt taxabile din punct de vedere al TVA,

nefiind cazuri de activități scutite și eventual calculul pro-ratei sau ajustări negative de TVA;

- în perioada 2015 - 2018, a realizat investiția intitulată *Imobil cu destinația restaurant și spații de cazare*, situată în str. ... conform Autorizației de construire nr. ....

- investiția a fost recepționată la data de 28.02.2018, conform Procesului verbal de recepție nr. ....;

- nu și-a propus și nici nu are în vedere prestarea unor servicii sau vânzarea unor bunuri în regim de scutire, în cadrul societății și în special la investiția realizată.

Referitor la inspecția fiscală, formulează următoarele precizări:

- inspecția fiscală s-a desfășurat la sediul organelor de control din mun. Câmpulung Moldovenesc, deși societatea dispune de spații adecvate desfășurării inspecției fiscale, pentru efectuarea inspecției, toate actele solicitate fiind transportate de la Vatra Dornei la Câmpulung Moldovenesc;

- administratorului societății i-a fost solicitată o notă explicativă cu privire la deținerea unui Registru al bunurilor de capital pentru ajustarea TVA, la care administratorul, neștiind concret la ce se referă registrul, a răspuns că nu deține un document cu asemenea titulatură;

- la restituirea documentelor, administratorul a semnat că nu are obiecțiuni asupra controlului, deși la acea dată nu i-au fost aduse la cunoștință rezultatele controlului, respectiv că nu i se aprobă la rambursare TVA în sumă de S lei.

În susținerea contestației motivează că investiția realizată în perioada martie 2015 - septembrie 2018 are o durată normală de utilizare de 40 - 50 de ani, conform H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele de funcționare a mijloacelor fixe.

Societatea nu a dedus TVA aferentă investiției decât pentru perioada 01.02.2018 - 30.09.2018 (perioadă în care era plătitoare de TVA), însă are dreptul de a deduce și TVA aferentă perioadei anterioare datei de 01.02.2018, drept prevăzut de art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cele ale pct.79 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.1/2016.

De fapt și de drept, acest registru trebuie să cuprindă o singură poziție intitulată **"IMOBIL CU DESTINAȚIA RESTAURANT ȘI SPAȚII DE CAZARE"** cu următoarele informații:

a) data finalizării construirii = 30.09.2018;

b) valoarea (baza impozabilă) bunului de capital = SA lei;

c) taxa deductibilă aferentă bunului de capital (plătită furnizorilor) = S lei;

d) taxa dedusă = 0 (zero);

e) ajustările efectuate conform art.305 alin.(4) din Codul fiscal, TVA ajustată pozitiv = S lei.

A prezentat organelor de inspecție fiscală o situație analitică a tuturor facturilor achitate furnizorilor care au efectuat lucrări sau au livrat bunuri pentru realizarea investiției, situația fiind intitulată jurnal de cumpărări, care conține un număr de 144 poziții (facturi), însă organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul facturile prezentate de societate, cu explicația că trebuia prezentat Registrul bunurilor de capital cu ajustări și să cuprindă TVA respinsă la rambursare în decontul lunii următoare.

Consideră că a prezentat informații suficiente, detaliate și suplimentare față de registrul solicitat de inspecția fiscală, dar în mod nelegal nu au fost luate în considerare, motivația organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia, *pentru justificarea deducerii TVA în sumă de S lei, societatea nu a prezentat documentele din care să rezulte componența TVA deductibilă*, este nereală și nerelevantă, întrucât deține facturi emise de furnizori,

care sunt emise în conformitate cu prevederile legale și deține evidența analitică a furnizorilor care au participat la realizarea investiției, cât și evidența plăților efectuate.

Precizează că a condus o evidență a investiției realizate prin contul 231- Imobilizări corporale în curs, a efectuat recepția obiectivului, a înregistrat în evidența contabilă clădirea realizată, a declarat și plătește impozit pe clădiri, pentru investiția în cauză.

Societatea a procedat, conform prevederilor legale în domeniu, respectiv a înscris TVA aferentă investiției în curs, ajustare pozitivă, cu semnul plus, la rândul 33 din Decontul 300 de TVA al lunii septembrie 2018, fiind respectate prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.591/2017 pentru aprobarea modelului și conținutul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată".

Contestatoarea invocă prevederile art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.78-79 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.1/2016 și precizează că a respectat prevederile legale în domeniu, a avut și are dreptul de deducere pentru TVA aferentă investiției realizate, cu precizarea faptului că, timp de 11 luni (de la data de 01.02.2018) în clădirea în cauză s-au realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei, rambursarea taxei aferentă imobilului a fost refuzată în luna decembrie 2018, în condițiile în care a achitat TVA în perioada 31.03.2015 - 31.01.2018.

Face precizarea că între TVA aferentă ajustărilor redade în jurnalul de cumpărări și fișa imobilizărilor în curs nu există o corelație aritmetică, deoarece în jurnal sunt trecute sumele de TVA din facturi cu cote diverse de TVA, cât și facturi emise de neplătitori de TVA.

Motivează că a procedat, la data depunerii decontului, prin calcularea ajustării, utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare, respectiv cota de 19%, valabilă pentru luna septembrie 2018.

Contestatoarea precizează că Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art.6, art.7, art.9 și art.12, conferă anumite drepturi contribuabililor, precum și obligații ale organelor fiscale, care nu au fost respectate.

Astfel, există posibilitatea ca organele fiscale:

- să folosească informațiile din facturile prezentate de societate, conform jurnalului de cumpărări;
- să acorde societății, în cazul în care era necesar, un termen rezonabil pentru prezentarea altor acte sau documente;
- să analizeze dacă a întocmit decontul de TVA cu o sumă importantă, fără a face calcule și fără temei legal;
- să nu refuze, fără motive clare și temeinicie rambursarea de TVA.

Solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere nr.F-SV ..... și a Raportului de inspecție fiscală nr. .... pentru TVA în sumă de S lei.

**II. Organele de inspecție fiscală** din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspecția Fiscală, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. .... au efectuat inspecția fiscală la X., în prezent denumită X S.R.L., pentru perioada 01.09.2018 – 30.09.2018, în vederea soluționării, cu control anticipat, a decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. .... În urma inspecției fiscale s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ...., prin care, față de TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei, au aprobat suma de S lei și au respins suma de S lei, sumă din care societatea contestă S lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... la Capitolul III - Constatări fiscale, referitor la TVA, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Hoteluri și alte facilități de cazare similare, cod CAEN 5510.

Prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2018, societatea înscrisă la rd.33 din decontul de TVA “ajustări conform pro-rată/ajustări de taxă” suma de S lei reprezentând ajustare TVA pentru bunurile de capital în stoc la data înregistrării în scopuri de TVA (01.02.2018) prin articolul contabil 4426 -TVA deductibilă = 212 - Construcții.

Pentru justificarea deducerii sumei de S lei, societatea nu a prezentat documentele din care să rezulte componența TVA deductibilă, iar conform notei explicative a administratorului rezultă că societatea nu a întocmit aceste documente.

Astfel, întrucât societatea nu a prezentat documentele justificative și contabile din care să rezulte suma de S lei, înregistrată în contabilitate prin articolul contabil 4426 - TVA deductibilă = 212 - Construcții și înscrisă în decontul de TVA la rd.33, suma de S lei s-a respins la rambursare.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală sunt art.299 alin.(1) lit.a) și art.305 alin.(8) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.83 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, **organul de soluționare** reține următoarele:

În ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă de **S lei**, prin Decizia de impunere nr. ...., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare această sumă, pe considerentul că nu au fost prezentate până la finalizarea inspecției documente justificative, în condițiile în care societatea, anexează documente care contrazic și combat constatările echipei de inspecție fiscală, rezultând astfel, o altă situație de fapt fiscală decât cea reținută prin titlul de creanță contestat.

**În fapt**, urmare verificării TVA pentru perioada 01.09.2018 - 30.09.2019, pentru soluționarea cu control anticipat a decontului de TVA cu opțiune de rambursare depus pentru luna septembrie 2018, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. ...., prin care față de TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei, au aprobat la rambursare suma de S lei și au respins la rambursare TVA în sumă de S lei, din care societatea contestă suma de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2018, societatea a înscris la rd.33 din decontul de TVA “ajustări conform pro-rată/ajustări de taxă” suma de S lei reprezentând ajustare TVA pentru bunurile de capital în stoc la data înregistrării în scopuri de TVA (01.02.2018) prin articolul contabil 4426 - TVA deductibilă = 212 - Construcții, însă pentru justificarea deducerii sumei de X lei, societatea nu a prezentat documentele din care să rezulte componența TVA deductibilă.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că deține facturi emise de furnizori în conformitate cu prevederile legale, are evidența analitică a furnizorilor care au participat la realizarea investiției, cât și evidența plăților efectuate.

În drept, potrivit art.299, art.305, art.310 și art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.1/2016:

**Art.299** *Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(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; [...].*

**Art.305** [...] (8) *Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă.*

Norme metodologice

**pct.83** (11) *În sensul art.310 alin.(11) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art.310 alin.(3), coroborate cu prevederile art.316 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.310 alin.(6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:*

a) *bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare, în conformitate cu prevederile art.304 din Codul fiscal; [...].*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în beneficiul său și dacă deține o factură emisă în conformitate cu prevederile legale.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind în beneficiul său revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Având în vedere faptul că S.C. X S.R.L. motivează faptul că a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile emise de furnizori în conformitate cu prevederile legale, are evidența analitică a furnizorilor care au participat la realizarea investiției, cât și evidența plăților efectuate, organul de soluționare, prin adresa nr. ....a solicitat societății să transmită documentele la care face referire în contestație.

Astfel, conform prevederilor art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.*

Potrivit acestor prevederi legale, contestatorul poate depune probe noi în susținerea cauzei, organele de inspecție fiscală având obligația să le analizeze și să se pronunțe asupra acestora.

Prin adresa nr..... înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr..... S.C. X S.R.L. a transmis un număr de 310 facturi fiscale și dehive.

Cu adresa nr....., documentele au fost transmise Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava pentru analiză și transmiterea punctului de vedere referitor la documentele depuse în susținerea contestației.

Prin adresa nr....., înregistrată sub nr. ....Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, comunică următoarele:

*Din analiza documentelor înaintate și a fișei contului 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție s-au constatat următoarele:*

- dosarele în cauză cuprind facturi în cope xerox;
- o parte din facturile evidențiate în fișa contului 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție nu au fost identificate în dosarele primite;
- o parte din facturile în copie xerox sunt înregistrate în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție la valori diferite față de cele din facturile respective;
- o parte din facturile în copie xerox anexate nu se regăsesc înregistrate în contul 231 - Imobilizări corporale în curs de execuție.

*Având în vedere cele menționate, concluzionăm faptul că există necorelări între documentele puse la dispoziție. Prin urmare, nu se poate stabili cu certitudine situația de fapt, respectiv valoarea investiției și stabilirea TVA aferentă cu drept de deducere conform prevederilor legale, drept pentru care punctul nostru de vedere este desființarea totală sau parțială a actului administrativ atacat, conform prevederilor legale și încheierea unui nou act administrativ fiscal.*

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatoarea poate să prezinte înscrisuri noi, iar organele de inspecție fiscală trebuie să își exprime opinia față de acestea, având în vedere volumul mare de documente prezentate de societate în susținerea deductibilității TVA și în lipsa analizei acestor documente, efectuată de echipa de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize, aflându-se în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/nedeductibil al TVA aferentă achizițiilor efectuate de societate, impunându-se efectuarea unei analize de specialitate de către organele de inspecție fiscală conform competențelor legale, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta la rândul său având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

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

În consecință, având în vedere cele precizate, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale invocate, în cauză se face aplicarea prevederilor **art.279 alin.(3) și alin.(4)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale **pct.11.4** din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în sensul desființării parțiale a Deciziei de impunere nr. .... emisă de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava, pentru suma de **S lei** reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspekție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspekției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei.

Pentru aceste considerente, Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

#### **DECIDE:**

**Art.1 Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr. ...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava - Inspekția Fiscală, pentru S.C. X S.R.L. referitor la TVA respinsă la rambursare în sumă de **S lei**.

**Art.2** Serviciul Soluționare Contestații 2 va comunica decizia contribuabilului și Administrației Județene a Finanțelor Publice Suceava - Inspekția Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

**Art.3** În conformitate cu prevederile art.273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac. Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Suceava.

