

DECIZIA NR. 1619/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
S.C X SA
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. din 15.09.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscala prin adresa nr. din 29.08.2014, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. din 15.09.2014 cu privire la contestatia formulata de catre **S.C.X SA** cu domiciliul fiscal in loc. , str., nr., judetul, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr./...../1991, avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC – Activitatea de Inspecție Fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./27.06.2014 si priveste **suma totala de lei** care se compune din:

- lei reprezentand TVA de plata suplimentar
- lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014, respectiv data de 18.07.2014 conform stampilei aplicate de societate cu numarul de intrare/18.07.2014 si de data inregistrarii contestatiei la registratura Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv data de 24.07.2014, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre S.C X S.A. impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014

I. S.C X S.A. contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014 si anume:

- TVA stabilita suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente TVA in suma de lei, penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei.

In sustinerea contestatiei se aduc urmatoarele considerente de fapt si de drept:

Sub aspect procedural, petenta considera ca in mod gresit organele de control au procedat la stabilirea unor obligatii suplimentare de plata in sarcina subscrisei, prin determinarea in mod eronat a situatiei de fapt ceea ce a condus, in final, la o gresita interpretare a normelor legale. Procedand ca atare, organele fiscale au dispus prin actele administrativ fiscale contestate o serie de masuri nelegale.

Societatea sustine ca nu au fost respectate nici dispozitiile legale care reglementeaza modalitatea de initiere si derulare a inspectiei fiscale si nici principiile generale de conduita in administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului consolidat, inlocuite de dispozitiile Codului de procedura fiscala.

Petenta considera ca inspectia fiscala a incalcat dispozitiile art. 104 alin. (2) din Codul de procedura fiscala privind durata inspectiei fiscale, aceasta incepand in luna noiembrie 2012 si finalizandu-se in luna iunie 2014. In opinia contestatarei toate actele indeplinite dupa depasirea termenului legal de 6 luni sunt lovite de nulitate absoluta, neputand produce prin urmare niciun efect.

Societatea contesta faptul ca nu a fost instiintata asupra efectuarii inspectiei fiscale, desi obligatia de a comunica Avizul de inspectie fiscala este instituita printr-o norma de procedura imperativa. In consecinta, in opinia contestatarei, actele administrativ fiscale intocmite in aceste conditii sunt nelegale impunandu-se anulara acestora si exonerarea societatii de la plata sumelor stabilite.

Pe fondul cauzei, societatea considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod gresit situatia de fapt si au interpretat in mod eronat dispozitiile legale aplicabile.

Petenta arata ca inspectorii fiscali au retinut in mod nelegal ca societatea a efectuat investitii in cursul anului 2008 prin achizitionarea unor utilaje care, fie nu au fost receptionate, fie au fost receptionate dar au fost trecute in conservare in anul 2009. In consecinta, organele de control fiscal au apreciat in mod nelegal ca societatea nu avea dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata pentru aceste investitii intrucat nu a indeplinit conditiile prevazute la art. 145 din Codul fiscal, respectiv bunurile nu au fost utilizate pentru operatiuni taxabile.

Societatea considera relevant in solutionarea cauzei jurisprudenta Curtii Europene de Justitie potrivit careia dreptul de deducere face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat. Curtea Europeana de Justitie a considerat in numeroase cauze (C-37/95 Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziltting (INZOO v. Belgian State, C-268/83 DA Rompelman and EA Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financien si C-257/11 Gran Via Moinesti SRL v. ANAF) ca inca de la momentul efectuarii primei investitii persoana impozabila initiaza o activitate economica.

In opinia petentei, faptul ca X SA nu a finalizat investitiile efectuate in perioada 2007-2008 si nu le-a utilizat imediat in activitatea economica, fiind puse temporar in conservare, nu poate constitui un motiv de refuz in recunoasterea dreptului de deducere a TVA sau de ajustare a acestui drept.

De asemenea, societatea considera ca poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta unor achizitii premergatoare operatiunilor taxabile ce intentionau sa se desfasoare si care, datorita unor conditii in afara controlului societatii nu au mai fost realizate. Decizia societatii de a opri temporar si partial activitatea economica in luna ianuarie 2009, respectiv iunie 2009, si prin urmare de a pune in conservare mijloacele fixe achizitionate/imbunatatite, a fost, in opinia petentei, una obiectiva, datorata unor cauze independente de vointa SC X, respectiv pe fondul crizei economice instalate la mijlocul anului 2008 si a lipsei materiei prime necesare desfasurarii activitatii societatii la capacitatea maxima.

Contestatarul sustine ca intentioneaza sa reia activitatea de productie la capacitatea maxima odata cu redresarea economiei si imbunatatirea asteptarilor legate de evolutia

acesteia, ocazie cu care va repune in functiune mijloacele fixe achizitionate si/sau imbunatatite in perioada 2007-2008 si puse in conservare in anul 2009 , precum si de a realiza operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere a TVA cu mijloacele fixe in cauza. Petenta subliniaza ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa tina cont de intentia declarata de a desfasura activitati taxabile, utilizand utilajele conservate, activitati care vor face subiectul TVA.

Societatea concluzioneaza ca nu este obligata sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial nici chiar in situatia in care anumite bunuri si/sau servicii pentru care s-a dedus initial TVA nu mai sunt folosite in vederea realizarii unor activitati taxabile, daca acest lucru se datoreaza unor motive obiective coroborat cu intentia initiala de a utiliza bunurile si serviciile pentru a efectua operatiuni taxabile.

In contestatia formulata, societatea precizeaza ca temeiul legal invocat de organele de inspectie fiscala este incident exclusiv in situatia in care bunul de capital este folosit integral sau partial pentru alte scopuri decat activitatile economice, in timp ce X SA nu a mai utilizat in niciun fel aceste bunuri.

Fata de cele prezentate societatea considera ca are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei si investitiilor efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare si solicita:

- admiterea contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./27.06.2014 prin care s-au constatat si stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare in suma totala de lei reprezentand:

- TVA de plata stabilita suplimentar lei
- majorari de intarziere aferente TVA..... lei
- penalitati de intarziere aferente TVA lei

- anularea Deciziei de impunere privind Obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../30.06.2014, cu consecinta exonerarii societatii de la plata sumelor stabilite in mod nelegal cu titlu de obligatii fiscale suplimentare;

- anularea Raportului de inspectie fiscala nr./ 27.06.2014 prin care au fost constatate in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina SC X SA reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr./ 27.06.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./30.06.2014 cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de, contestata, rezulta urmatoarele:

Referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, investitii receptionate si introduse in valoarea mijloacelor fixe, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu 01.01.2007 societatea a efectuat investitii la mijloace fixe pe care ulterior, in anul 2009 le-a trecut in conservare.

Conform anexei nr. 10 la raportul de inspectie fiscala valoarea totala a investitiilor efectuate incepand cu 01.01.2007 este in suma de lei, din care s-a dedus TVA

pentru suma de lei, societatea sustinand ca nu a dedus TVA pentru suma de lei dupa cum urmeaza:

- pentru suma de..... lei reprezentand importuri de materii prime utilizate la investitiile efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, pentru care societatea a efectuat inregistrarea contabila

- pentru suma de lei reprezentand achizitii intracomunitare de materii prime si materiale utilizate la investitiile efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, pentru care societatea a aplicat taxarea inversa;

- pentru suma de lei reprezentand lucrari de constructii montaj efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare de furnizori interni platitori de TVA pentru care societatea a aplicat taxarea inversa, pentru anul 2007;

- pentru suma de lei reprezentand contravaloarea manoperei efectuata de angajatii proprii ai societatii , pentru care nu s-a dedus TVA, contravaloarea acestei manopere fiind inclusa in valoarea mijloacelor fixe trecute in conservare;

- pentru suma de lei reprezentand alte cheltuieli proprii, pentru care nu s-a dedus TVA , contravaloarea acestora fiind inclusa in valoarea mijloacelor fixe trecute in conservare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru importurile de materii prime, achizitiile intracomunitare respectiv lucrarile de constructii montaj, in mod eronat reprezentantii societatii sustin ca nu si-au exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata fiind exercitat prin inregistrarea contabila: "TVA deductibila" = "TVA colectata", respectiv prin inscrierea taxei pe valoarea adaugata in decontul de TVA al perioadei fiscale atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

Valoarea totala a investitiilor efectuate la mijloacele fixe receptionate in luna februarie 2008 si trecute in conservare, pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, este in suma de lei astfel:

- suma de lei reprezentand achizitii intracomunitare de materii prime si materiale utilizate la investitiile efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, pentru care societatea a aplicat taxarea inversa;

- suma de lei reprezentand importuri de materii prime utilizate la investitiile efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, pentru care societatea a efectuat inregistrarea contabila

- suma de lei reprezentand lucrari de constructii montaj efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare de furnizori interni platitori de TVA pentru care societatea a aplicat taxarea inversa, pentru anul 2007;

- suma de lei reprezentand achizitii efectuate pe teritoriul national de la furnizori interni platitori de TVA pentru care societatea a dedus TVA.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu si-a exercitat dreptul de deducere doar pentru sumele de..... lei si lei si nu pentru suma de lei asa cum sustine societatea.

Referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta mijloacelor fixe achizitionate de catre societate si trecute ulterior in conservare, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea totala a mijloacelor fixe achizitionate incepand cu data de 01.01.2007 si trecute ulterior in conservare este in suma de lei din care s-a dedus TVA pentru suma de lei, societatea sustinand ca nu a dedus TVA pentru suma de lei reprezentand importuri de utilaje pentru care societatea a detinut certificat de amanare la plata a TVA.

Avand in vedere ca:

- societatea a efectuat investitii receptionate la mijloace fixe in perioada 01.01.2007-

29.02.2008, mijloace fixe trecute in conservare la data de 31.01.2009 respectiv 30.06.2009 pentru care si-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent valorii totale de lei;
- societatea a efectuat achizitii de mijloace fixe in data de 22.10.2007 si 16.09.2008 in valoare totala de lei, mijloace fixe trecute in conservare in data de 31.01.2009 (anexa nr. 11 la raportul de inspectie fiscala);
- prin trecerea in conservare a mijloacelor fixe acestea nu mai sunt utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, nemaifiind utilizate in activitatea economica a societatii, organele de inspectie fiscala au considerat obligatorie ajustarea in favoarea statului a taxei pe valoarea adaugata dedusa , astfel:

- taxa pe valoarea adaugata aferenta investitiilor in valoare de lei efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare (anexa nr. 10 la raportul de inspectie fiscala);
- taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor in valoare totala de lei, achizitii de mijloace fixe trecute in conservare (anexa nr. 11 la raportul de inspectie fiscala).

In ceea ce priveste valoarea investitiilor in curs receptionate in anul 2008 si oprite din functionare (trecute in conservare in anul 2009), organele de inspectie fiscala apreciaza faptul ca societatea avea obligatia ajustarii taxei pe valoarea adaugata dedusa in cota parte de 4/5 in favoarea statului, mijloacele fixe receptionate incadrandu-se in categoria bunurilor de capital.

In ceea ce priveste achizitiile de mijloace fixe trecute in conservare, organele de inspectie fiscala au precizat ca societatea avea obligatia ajustarii taxei dedusa in cota parte de 3/5, respectiv 4/5 in favoarea statului, in functie de data achizitiei si data trecerii lor in conservare.

Modul de calcul al taxei pe valoarea adaugata pentru care societatea avea obligativitatea ajustarii in favoarea statului, a perioadei de ajustare si respectiv a cotei parti din taxa pe valoarea adaugata dedusa este prezentat in anexa nr. 12 la raportul de inspectie fiscala.

Conform acestei anexe taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea avea obligatia ajustarii TVA dedusa in favoarea statului este in suma totala de lei (..... lei + lei + lei) suma reprezentand TVA stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala.

Referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor in curs efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, investitii nereceptionate pana la incheierea perioadei verificate (31.05.2012), organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea totala a investitiilor in curs efectuate incepand cu data de 01.10.2007 este de lei, din care s-a dedus TVA in suma de lei (anexa nr. 13 la raportul de inspectie fiscala).

Societatea sustine ca nu a dedus TVA pentru suma de lei dupa cum urmeaza:

- pentru suma de lei reprezentand importuri de materii prime utilizate la investitiile efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, pentru care societatea a efectuat inregistrarea contabila

- pentru suma de lei reprezentand achizitii intracomunitare de materii prime si materiale utilizate la investitiile efectuate la mijloacele fixe trecute in conservare, pentru care societatea a aplicat taxarea inversa;

- pentru suma de lei reprezentand contravaloarea altor cheltuieli pentru care nu s-a dedus TVA incluse in valoarea mijloacelor fixe trecute in conservare;

- pentru suma de lei reprezentand contravaloarea taxelor achitate de societate nesupuse TVA.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca X SA si-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de lei (..... lei + lei) prin aplicarea prevederilor art. 157 alin. (2), (4) si (5) din Codul fiscal, societatea fiind conditionata in aplicarea acestui articol de respectarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, articol care cuprinde conditiile referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, drept exercitat de societate prin decontul de TVA.

Prin urmare, societatea a exercitat dreptul de deducere al TVA pentru perioada verificata aferenta unei baze impozabile in valoare de lei (..... + lei), aferenta investitiilor in curs la data incheierii raportului de inspectie fiscala, la lucrarile/obiectivele oprite in anul 2009.

Conform situatiei prezentate in anexa nr. 14 la raportul de inspectie fiscala, societatea si-a exercitat dreptul de deducere al TVA in suma de lei aferenta unei baze impozabile in valoare totala de lei astfel:

- pana la data trecerii in conservare a mijloacelor fixe (31.01.2009), respectiv in perioada 01.01.2007-31.01.2009, societatea verificata a dedus TVA in suma de lei;
- dupa data trecerii in conservare a mijloacelor fixe (31.01.2009), respectiv in data de 20.11.2009, societatea a dedus TVA in suma totala de..... lei aferenta unei baze impozabile in suma totala de..... lei (..... lei +..... lei+..... lei).

Avand in vedere faptul ca societatea a dedus TVA in suma totala de lei aferenta unor investitii in curs ce nu au fost receptionate, si in consecinta nu au fost utilizate in activitatea economica a societatii precum si faptul ca mijloacele fixe asupra carora au fost efectuate aceste investitii in curs au fost trecute in conservare (oprite din functionare), **organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de lei reprezinta TVA suplimentara, nefiind aferenta realizarii de operatiuni taxabile.**

Referitor la data la care societatea verificata avea obligatia stabilirii ca taxa nedeductibila a taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor in curs nereceptionate, trecute in conservare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca:

- suma de lei reprezentand TVA dedusa pentru investitiile in curs efectuate anterior datei intrarii in conservare a mijloacelor fixe, reprezinta TVA nedeductibila incepand cu data de 31.01.2009 (data trecerii in conservare a mijloacelor fixe); odata cu oprirea din functionare a respectivelor mijloace fixe investitiile efectuate asupra acestora nemaifiind aferente realizarii de operatiuni taxabile;
- suma de lei reprezentand TVA dedusa pentru investitiile in curs efectuate ulterior datei intrarii in conservare a mijloacelor fixe, reprezinta TVA nedeductibila la data efectuarii acestora , respectiv in luna noiembrie 2009, incepand cu data de 31.01.2009 (data trecerii in conservare a mijloacelor fixe); investitiile efectuate dupa data opririi utilajelor nemaifiind aferente realizarii de operatiuni taxabile.

In baza celor mai sus prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de lei (..... lei + lei). Modul de calcul al TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala este prezentat in anexa nr. 12 la raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere faptul ca societatea a beneficiat de rambursari de TVA cu control ulterior pentru intreaga perioada supusa verificarii, pentru neplata la termenele legale a TVA stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul accesoriilor aferente TVA stabilita suplimentar determinand dobanzi in suma de lei si

penalitati de intarziere in suma totala de lei, in temeiul prevederilor art. 119, 120, 120^A si 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect de activitate productia plumbului, zincului si cositorului (cod

Perioada verificata :01.10.2007 – 31.05.2012

A. Aspecte procedurale

1. In ceea ce priveste sustinerea petentei potrivit careia organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile art. 104 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala

In fapt, S.C. X SA a facut obiectul unei inspectii fiscale care a avut ca obiectiv verificarea modului de fundamentare a cererilor de rambursare a TVA cu control ulterior depuse de societate pentru perioada 01.10.2007-31.05.2012.

Urmare a inspectiei fiscale s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr/30.06.2014 prin care s-au stabilit in sarcina SC X SA, obligatii fiscale suplimentare in valoare totala de lei care se compune din:

- lei TVA de plata suplimentar
- lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA
- lei penalitati de intarziere aferente TVA

Prin contestatia formulata, petenta sustine ca organele de inspectie fiscala nu au respectat dispozitiile legale care reglementeaza modalitatea de initiere si derulare a inspectiei fiscale si nici principiile generale de conduita in administrarea impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului consolidat, instituite de dispozitiile Codului de procedura fiscala.

Societatea considera ca inspectia fiscala a incalcat dispozitiile art. 104 alin. (2) din Codul de procedura fiscala privind durata inspectiei fiscale, aceasta incepand in luna noiembrie 2012 si finalizandu-se in luna iunie 2014, depasindu-se astfel termenul imperativ de 6 luni prevazut de Codul de procedura fiscala, iar in aceasta perioada nu a primit din partea organului de control nicio instiintare privind eventualele suspendari ale inspectiei fiscale.

In opinia contestatoarei toate actele indeplinite dupa depasirea termenului legal de 6 luni sunt lovite de nulitate absoluta, neputand produce prin urmare niciun efect.

In drept, sunt incidente prevederile art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la nulitatea actului administrativ, care prevad:

„Art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) **În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.**

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că reglementările legale din O. G. nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, nu dispun nici o sancțiune pentru depășirea duratei inspecției fiscale, astfel încât limitarea duratei inspecției fiscale la **6 luni în cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare**, reprezintă doar un termen de recomandare prevăzut de lege, iar nerespectarea acestora nu se sancționează de legiuitor cu nulitatea actelor întocmite în urma efectuării inspecției fiscale, așa cum susține petenta în contestația formulată.

De altfel, **sanționarea cu nulitatea unui act administrativ fiscal** a fost prevăzută de legiuitor la art. 46 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde se prevede că:

„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.”

În consecință, numai pentru lipsa unuia din elementele enumerate în dispozițiile legale citate mai sus, legiuitorul a prevăzut că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck,, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Prin urmare, din considerentele prezentate, se reține că invocarea de către petenta a excepției privind nulitatea actului atacat, pentru motivele menționate mai sus, este **neintemeiată** și pe cale de consecință nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Decizia de impunere nr/30.06.2014, ca titlu de creanta, contine toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validitatii actului administrativ fiscal iar depasirea duratei de efectuare a inspectiei fiscale nu este un element care sa atraga nulitatea Deciziei de impunere nr...../30.06.2014 . Pe cale de consecinta **urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere .**

2. În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală

În fapt, SC X SA susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.101 si 102 din O.G. nr.92/2003 privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală și dreptul său de a fi înștiințat cu privire la începerea inspecției fiscale.

In consecinta, societatea sustine ca actele administrativ fiscale intocmite in aceste conditii sunt nelegale impunandu-se anularea acestora si exonerarea de la plata sumelor stabilite.

În drept, sunt incidente prevederile art.101 si 102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art. 101

„Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

Art. 102

„Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”

De asemenea alin.1 și 3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală (...)

În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.”

Așa cum rezultă din documentele aflate la dosarul cauzei, precum și din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, inspecția fiscală a fost inițiată urmare a faptului că societatea a depus cereri de rambursare TVA și a beneficiat de rambursare cu control ulterior pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în deconturile de TVA aferente perioadei 01.10.2007 – 31.05.2012.

Se reține că legiuitorul a înțeles în cazul depunerii unor cereri de rambursare TVA să nu se comunice avizul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.102 alin.(4) lit.b din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr./27.06.2014 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./30.06.2014, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, **drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

B. Pe fondul cauzei

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, D.G.R.F.P. prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare pentru perioada menținerii în stare de conservare a unor bunuri de capital, avea obligația ajustării taxei pe valoarea adăugată dedusă integral la momentul achiziției acestor bunuri

În fapt, SC X SA a achiziționat în perioada 01.01.2007-31.05.2012 mai multe mijloace fixe, necesare desfășurării activității pentru care, la momentul achiziției acestor mijloace fixe a dedus integral taxa pe valoarea adăugată .

De asemenea, societatea a efectuat investiții recepționate și introduse în valoarea mijloacelor fixe pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată., mijloace fixe trecute ulterior în conservare.

Totodată, societatea a exercitat drept de deducere integral al taxei pe valoarea adăugată pentru investițiile în curs efectuate la mijloacele fixe trecute în conservare, investiții nerecepționate până la data încheierii inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele fixe achiziționate reprezintă active corporale fixe, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv active deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, datorită crizei economice instalate la mijlocul anului 2008 și a lipsei materiei prime necesare desfășurării activității societății la capacitatea maximă, contestatoarea a decis trecerea în stare de conservare a unor mijloace fixe.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare a încălcat prevederile art. 149 alin.(4) lit. a) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care pe perioada menținerii utilajelor în stare de conservare acestea nu mai participă la realizarea operațiunilor impozabile ale societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, ci sunt folosite în alte scopuri decât pentru activități economice, respectiv în scopul depozitării și stocării acestora pe o perioadă nedeterminată, motiv pentru care au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă capacităților de producție puse în conservare. În urma ajustărilor efectuate, organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în cuantum de lei (..... lei+..... lei).

În contestația formulată, societatea susține ca temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală este incident exclusiv în situația în care bunul de capital este folosit integral sau parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice, în timp ce X SA nu a utilizat în niciun fel aceste bunuri.

Totodată, contestatoarea afirmă că, în cazul societății X SA, intrarea în conservare a respectivelor mijloace fixe s-a efectuat datorită condițiilor economice nefavorabile, acestea nemaiavând cum să fie utilizate în exploatare și de aceea, amortizarea contabilă și fiscală a fost oprită până la reluarea utilizării acestora.

De asemenea, susține că păstrarea utilajelor în depozit nu poate fi interpretată ca utilizare în alte scopuri decât activitățile economice, fiind extrem de dese situațiile în care bunurile de capital nu sunt utilizate continuu din motive specifice fiecărui tip de activitate și de aceea prevederile din Codul Fiscal nu obligă la efectuarea ajustării de TVA pentru astfel de situații.

În speta sunt aplicabile prevederile art.125¹ alin. 1 pct. 3, art.145 alin. 2 lit.a) și art. 146 alin. 1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, care dispun:

ART. 125¹

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”

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

achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

Art. 146

"(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]".

Potrivit art. 149 alin.(1) lit. a) si lit. d), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit. a) si (5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

ART. 149

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);[...]

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;[...]

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;”.

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ (4) Începând cu anul 2008, conform art. 149 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri. În cazul în care dreptul de deducere aferent bunului de capital se exercită pe bază de pro-rata se aplică prevederile alin. (5). Dispoziții tranzitorii pentru bunurile de capital pentru care în anul 2007 nu s-a exercitat dreptul de deducere pe bază de pro-rata, ci s-a aplicat ajustarea pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare, datorită faptului că nu erau utilizate integral pentru operațiuni care dau drept de deducere: la finele anului 2008, taxa aferentă părții din bunul de capital utilizate pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, respectiv diferența rămasă de 4/5 sau 19/20, va fi ajustată o singură dată și înscrisă în decontul lunii decembrie 2008 la rândul corespunzător din decontul de taxă. Dispoziția tranzitorie nu se aplică în cazul în care în cursul anului 2008 trebuie efectuată ajustarea o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, conform art. 149 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal.”

Conform dispozițiilor legale precizate, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de imobile sau altor bunuri de capital este conditionat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un **mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor**, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului, când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare prevăzut la art. 149 din Codul fiscal implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor, transformărilor și modernizărilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusă ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Trecerea în conservare a bunurilor de capital reprezintă o decizie care are ca efect întreruperea utilizării bunurilor respective pe o perioadă îndelungată de timp, determinată sau nedeterminată, prin urmare se consideră ca bunul de capital nu mai este alocat utilizării pentru realizarea de operațiuni economice din sfera de aplicare a TVA, fiind necesară aplicarea mecanismului de ajustare.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot **justifica** exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor care dau drept la deducere** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala. **In situatia in care achizitiile nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare** stabilit de legislatia fiscala, in cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevazut la art. 149 din Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscală nr./27.06.2014 se retine că, SC X SA a achizitionat, în perioada 2007-2008 mai multe utilaje necesare desfasurarii activitatii pentru care, la momentul achizitiei, a dedus integral taxa pe valoarea adăugată .

De asemenea, societatea a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta investitiilor efectuate la mijloacele fixe achizitionate.

In anul 2009 societatea a decis trecerea in conservare a unei parti din mijloacele fixe detinute.

Urmare a controlului efectuat, organele de inspectie fiscală au stabilit că pe perioada mentinerii utilajelor în stare de conservare, acestea nu au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a societății si implicit la obtinerea de venituri impozabile, astfel incat dreptul integral de deducere a taxei exercitat initial trebuia ajustat corespunzător pe perioada conservării în baza prevederilor art.149 alin.(4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal. Prin urmare, societatea trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adaugată dedusă inițial, neputând să beneficieze de dreptul integral de deducere a taxei, ca urmare a faptului că, pe perioada de conservare, capacitățile de productie nu au fost folosite în scopul activității economice.

Mai mult, organele de inspectie fiscală constată că utilajele nu au fost repuse în functiune nici până la data întocmirii raportului de inspectie fiscală, respectiv 27.06.2014.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugată aferentă capacităților de productie puse în conservare, taxa dedusă integral de societate la momentul achiziției acestora, dupa următoarele reguli:

- perioada de ajustare luată în calcul este de 5 ani conform art. 149 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu începere de la data de 01 ianuarie a anului în care a avut loc achiziția (data intrării), deoarece toate utilajele au fost achiziționate după data aderării, respectiv 01.01.2007, conform prevederilor art. 149 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- trecerea in conservare a mijloacelor fixe s-a realizat in anul 2009;
- ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare, conform art. 149 alin.(5) lit. a) din Codul fiscal.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:
"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop

economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului achizitionat.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C 268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, **pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile** cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in

conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Referitor la afirmatia societatii potrivit careia organele de inspectie fiscala au procedat eronat cu privire la dispunerea ajustarii TVA in valoare de lei intrucat societatea „*intentioneaza sa reia activitatea de productie la capacitatea maxima odata cu redresarea economiei si imbunatatirea asteptarilor legate de evolutia acesteia, ocazie cu care X va repune in functiune mijloacele fixe achizitionate si/sau imbunatatite in perioada 2007-2008 si puse in conservare in anul 2009, precum si de a realiza operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere a TVA cu mijloacele fixe in cauza*” nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca legislatia fiscala (art. 149 alin. 5¹ din Codul fiscal) ofera posibilitatea ajustarii TVA in favoarea persoanei impozabile **in situatia in care in perioada de ajustare, mijloacele fixe vor fi utilizate pentru operatiuni taxabile:**

„(5¹) *Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.*”

Astfel ajustarile se efectueaza succesiv pentru acelasi bun de capital , in perioada de ajustare , ori de cate ori apar evenimentele care genereaza ajustarea , iar din anul 2009 pana la data controlului utilajele nu au fost repuse in functiune , fapt recunoscut si de petenta prin contestatia depusa.

Intrucat S.C. X SA nu a prezentat nicio dovada care sa sustina intentia sa de a desfasura activitatea economica, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita prin ajustarea dreptului de deducere pe perioada trecerii in conservare a utilajelor.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, documentele existente la dosarul cauzei, precum și faptul că SC X SA nu aduce alte argumente de fapt și de drept care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, fapt pentru care, **contestația formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere nr./30.06.2014 emisă de DGAMC – Activitatea de Inspectie Fiscala va fi respinsă ca neintemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„*Contestația poate fi respinsă ca:*

a) **neintemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

În ceea ce privește suma de lei (..... lei + lei), reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin **Decizia de impunere nr./30.06.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**.

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată împotriva **Deciziei de impunere nr./30.06.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată, ca o consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere și pentru suma de lei **reprezentând majorări de întârziere în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin. (1) coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X SA înregistrată la D.G.R.F.P..... sub nr/15.09.2014 împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./30.06.2014 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru suma totală de lei reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în suma de lei
- majorări/dobânzi de întârziere în suma de lei
- penalități de întârziere în suma de lei.

Prezenta Decizie poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.