



DECIZIA NR. 10103/08.03.2019
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. X S.R.L. jud. Vaslui
înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Vaslui – Inspecție Fiscală sub nr. X și la
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub
nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Jud. Vaslui** cu sediul în mun. Vaslui, b-dul X, bl. X, sc.X, et.X ap.X, jud. Vaslui, având Cod unic de înregistrare X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Vaslui sub nr. J X, reprezentată prin avocat X membru al grupării “X” în baza împuternicirii avocațiale seria IS/X

Societatea contestatoare solicită comunicarea actelor la sediul Cabinetului de avocat X, din mun. Iași, str. X nr. X, jud. Iași.

S.C. X S.R.L. Jud. Vaslui, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **04.09.2018**, după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă prin poștă la data de **11.10.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală sub nr.X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația.

I. S.C. X S.R.L. Jud. Vaslui formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X cu privire la suma de S lei reprezentând TVA.

Peteta susține faptul că, având în vedere că în speță, obligațiile fiscale principale suplimentare stabilite prin decizia de impunere ca urmare a inspecției fiscale privesc T.V.A. a cărei reglementare se regăsește în dreptul comunitar european, este evident că aprecierea realei stări de fapt fiscale și a tratamentului fiscal aplicat operațiunilor în sfera T.V.A. se realizează prioritar conform normelor dreptului comunitar în materie, în interpretarea dată de jurisprudența obligatorie a C.J.U.E.

Astfel, în virtutea principiului supremației dreptului comunitar european, stipulat și de art. 148 alin. 2 din Constituție, statele membre nu pot să aplice o normă națională care ar fi contrară dreptului european, însă, dacă o regulă națională este contrară unei dispoziții europene, autoritățile statelor membre trebuie să aplice dispoziția europeană.

Principiul supremației dreptului U.E. nu este aplicabil numai în ordinea juridică a Uniunii, în relațiile dintre state și instituțiile acesteia, ci și în sistemele de drept naționale („supremație internă”) și în raport cu jurisdicțiile naționale.

De asemenea, normele juridice speciale din dreptul intern privind T.V.A. se aplică în concordanță și în subsidiar cu cele din dreptul comunitar.

Chiar în răspunsurile date la diverse întrebări legate de legislația fiscală, autoritățile din acest domeniu au reținut ca atare acest aspect:

În materia TVA, reglementată la nivelul întregii Uniuni Europene din care și România face parte, este obligatoriu a se avea în vedere Directiva 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA.

Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt nelegale, fiind emise cu nerespectarea dispozițiilor art 184 și art. 185 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA.

Potrivit art. 184 din Directiva T.V.A. "DEDUCEREA INIȚIALĂ este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă", iar potrivit art. 185 alin. 1 din aceeași Directivă T.V.A., "regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind T.V.A., apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț".

Așadar, din textul directivei europene reiese în mod clar că ajustarea T.V.A. are ca premiză esențială existența unei deduceri inițiale a T.V.A.-ului plătit și se efectuează dacă intervine vreo modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus după întocmirea declarației/decontului de TVA prin care s-a efectuat deducerea inițială.

De principiu, în cazul anulării unui cod de T.V.A. (precum în speță), chestiunea ajustării T.V.A. apare doar în cazul în care achizițiile de bunuri pentru care persoana impozabilă plătește T.V.A. și deducerea prin decont a acestui T.V.A. plătit se efectuează înainte de momentul anulării codului de T.V.A., căci doar în această ipoteză, poate fi vorba despre o deducere inițială care ulterior, să fie regularizată prin ajustare negativă la momentul anulării codului de T.V.A., urmând ca după caz, la reactivarea codului de T.V.A. să se realizeze o ajustare pozitivă.

În ceea ce privește nașterea unei eventuale obligații de regularizare a deducerii T.V.A.-ului efectuate pentru taxa achitată în amonte, art. 185 alin. 1 din Directivă instituie principiul potrivit căruia o astfel de regularizare trebuie să fie operată în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea cuantumului sumei de dedus au apărut ulterior întocmirii declarației privind T.V.A.-ul.

În consecință, art. 184 și art. 185 alin. (1) din Directiva 2006/112 nu se pot aplica decât dacă s-a efectuat inițial deducerea TVA-ului aferent unei operațiuni impozabile, numai în ipoteza în care persoana impozabilă respectivă a beneficiat în prealabil de dreptul la deducerea TVA-ului în condițiile prevăzute la art. 168 lit. a) din această directivă.

În speță, după cum s-a reținut la pag. 2 din decizia de impunere și la pag. 3 și 6 din raportul de inspecție fiscală, bunurile pentru care s-a aplicat ajustarea negativă de către inspecția fiscală au fost achiziționate în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat (01.02.2013 - 01.03.2018).

Având codul de TVA anulat, este evident faptul că societatea nu avea cum și nici nu a întocmit decont de TVA (declarația specifică în materia t.v.a.) prin care să-și exercite dreptul de deducere a TVA-ului plătit pentru achiziția bunurilor, astfel că nu a beneficiat de o deducere inițială care să fie supusă ajustării.

Așadar, nici anularea codului de T.V.A. nu poate reprezenta o modificare a factorilor utilizați la stabilirea cuantumului sumei de dedus care să fi apărut după întocmirea declarației privind T.VA-ul în sensul art. 185 alin. (1) din Directivă, căci achizițiile de bunuri în discuție nu au fost efectuate în perioada de valabilitate a codului de T.V.A., nefiind astfel realizată o deducere inițială, pentru ca anularea codului de T.V.A. să reprezinte acea modificare ulterioară care să impună ajustarea deducerii inițiale a T.V.A-ului.

Un alt element esențial pentru speță, care ține de sistemul de deducere ale TVA-ului pentru asigurarea neutralității fiscale perfecte, este faptul că, după cum atestă anexa 3 la Raportul de inspecție fiscală, în toată perioada în care societatea a avut codul de TVA anula, societatea a folosit bunurile achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, beneficiind de venituri din utilizarea bunurilor și colectând astfel TVA pentru care societatea a întocmit declarația 311.

Or, cum mecanismul ajustării T.V.A. face parte integrantă din regimul de deducere a T.V.A.-ului, este evident faptul că atâta timp cât societatea a colectat T.V.A. de pe urma utilizării bunurilor achiziționate cu T.V.A., se impune și deducerea întregului T.V.A. plătit pentru achiziția bunurilor care au generat colectarea T.V.A.-ului tocmai pentru asigurarea neutralității fiscale perfecte, chiar dacă din cauza anulării codului de T.V.A., a fost amânată exercitarea dreptului de deducere a T.V.A.-ului până după momentul reactivării codului.

În aceste condiții, societatea susține că a procedat corect la exercitarea dreptului de deducere a T.V.A.-ului plătit pentru bunurile achiziționate în perioada în care avea codul de T.V.A. anulat prin înscrierea T.V.A.-ului plătit în decontul T.V.A. după reînregistrare reactivare, în concordanță cu prima teză a pct. 79 alin. 14 lit. c din H.G. nr. 1/2016, conform căruia: "persoanele impozabile care se reînregistrează în scopuri de T.VA. după data de 7 ianuarie 2017, indiferent dacă înregistrarea în scopuri de T.VA. le-a fost anulată înainte sau după data de 1 ianuarie 2017, își pot exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri de capital efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de T.V.A. anulat, conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 297-302 din Codul fiscal, prin înscrierea taxei în primul decont de taxa prevăzut la art. 323 din Codul fiscal depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior".

În ceea ce privește dispozițiile pct. 79 alin. 14 din H.G. nr. 1/2016 (mai ales, cele ale tezei a II-a de la lit. c a acestui pct) cu privire la

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

obligativitatea ajustării T.V.A.-ului pentru bunurile de capital pe perioada în care persoanele impozabile nu au avut un cod valabil de T.V.A. (mai ales în cazul bunurilor achiziționate în timpul nevalabilității codului de T.V.A.), acestea sunt total contrare dispozițiilor Directivei T.V.A. 2006/112/CE în interpretarea obligatorie a C.J.U.E., fapt pentru care în virtutea supremației dreptului comunitar european, autoritățile fiscale române sunt obligate să aplice dispozițiile comunitare conform dezlegărilor oficiale ale instanței europene.

În opinia contestatoare, trebuie avut în vedere faptul că dispozițiile pct. 79 alin. 14 din H.G. nr. 1/2016, mai ales în ceea ce privește lit. c, sunt de natură a adăuga nelegal la dispozițiile Codului fiscal, mai ales ale art. 305 alin. 4 lit. a pct. 1 conform căruia ajustarea taxei deductibile aferentă bunurilor de capital se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298.

Decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt nelegale, fiind emise cu încălcarea dreptului de deducere a TVA-ului prevăzut de art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA.

Contestatoarea susține faptul că, C.J.U.E. a dat o serie de interpretări preliminare formulate de instanțele naționale dintre care cea mai recentă și relevantă în interpretare obligatorie, a statuat:

"Directiva 2006/112/CE a consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin directiva 2010/45/UE a consiliului din 13 iulie 2010, în special articolele 213, 214 și 273 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile care a efectuat achiziții în perioada în care numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat ca urmare a neprezentării unor declarații fiscale. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor achiziții prin declarații privind taxa pe valoarea adăugată prezentate - sau prin facturi emise - ulterior reactivării numărului său de identificare, pentru simplul motiv că aceste achiziții au avut loc în perioada de dezactivare, în condițiile în care cerințele de fond sunt îndeplinite, iar dreptul de deducere nu este invocat în mod fraudulos sau abuziv".

În aceste condiții, față de interpretarea obligatorie dată de C.J.U.E. dispozițiilor Directivei 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al T.V.A., rezultă că nu există nicio circumstanță în speță pentru care societății să-i fie refuzat chiar și doar în parte dreptul de deducere a T.V.A.-ului plătit aferent achizițiilor de bunuri din perioada în

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

care codul său de T.V.A. era anulat, fapt pentru care petenta solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a verificării efectuate la S.C. X S.R.L. Jud. Vaslui, în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.02.2013-31.03.2018 au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei reprezentând TVA, din care petenta contestă suma de S lei.

Verificarea fiscală efectuată la **S.C. X S.R.L. Jud. Vaslui**, a avut ca obiectiv soluționarea Decontului negativ cu opțiune e rambursare depus pentru perioada 01.02.2013-31.03.2018 înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT-X prin care s-a solicitat la rambursare o TVA în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate, nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei și au stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X o TVA în sumă de S lei, din care societatea contestă parțial suma de S lei.

S-a constatat faptul că societatea contestatoare este înregistrată în scopuri de TVA din data de 02.03.2018, fiind plătitoare de TVA și în perioada 06.07.2011-01.02.2013 (data la care codul de TVA a fost anulat din oficiu de organul fiscal).

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost stabilită pe baza documentelor legale de deducere și provine în principal de la achiziții de aparate automate de cafea, materii prime necesare funcționării aparatelor automate de cafea, achiziției unui autoturism X în leasing, precum și de la achizițiile de bunurile și servicii destinate nevoilor firmei (consumabile, imprimate, etc).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, în perioada 01.02.2013 - 01.03.2018 societatea a avut codul de TVA anulat din oficiu de organul fiscal, fapt pentru care în această perioadă societatea nu a avut dreptul de a deduce TVA aferent achizițiilor efectuate, urmând ca după reinregistrarea în scopuri de TVA să deducă TVA-ul aferent achizițiilor efectuate în perioada în care codul de TVA a fost anulat prin declararea acestuia în primul decont de TVA la regularizări.

Pentru perioada verificată s-au stabilit diferențe la TVA deductibilă în sumă de S lei, conform Anexei nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală, ce reprezintă ajustarea negativă a taxei deductibile aferente

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

bunurilor de capital ce au fost achiziționate în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat din oficiu, pe care societatea avea obligația să o efectueze în același decont de TVA în care a dedus pe regularizări TVA aferent achizițiilor din perioada în care a avut codul de TVA anulat din oficiu.

Bunurile de capital achiziționate în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat, respectiv în anii 2014, 2015 și 2016, sunt amortizabile în cinci ani, fapt pentru care societatea avea obligația ajustării TVA aferente bunurilor de capital.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a calculat ajustarea astfel:

- pentru bunurile achiziționate în anul 2014 (ajustare 4 ani: 2014, 2015, 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

$TVA\ S/5 \times 4 = S\ lei / \text{automat cafea (10 bucăți cu aceeași valoare)}$

și,

$TVA\ S/5 \times 4 = S\ lei / \text{automat cafea (2 bucati cu aceeași valoare)}$;

- pentru bunurile achiziționate în anul 2015 (ajustare 3 ani: 2015, 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

$TVA\ S/5 \times 3 = S\ lei / \text{automat cafea (4 bucati cu aceeași valoare)}$;

- pentru bunurile achiziționate în anul 2016 (ajustare 2 ani: 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

$TVA\ S/5 \times 2 = S\ lei / \text{automat cafea (1 bucată cu aceeași valoare)}$

și

$TVA\ S/5 \times 2 = S\ lei / \text{automat cafea (1 bucată cu aceeași valoare)}$

- pentru care nu s-a mai ajustat TVA fiind sub Slel.

Exercitându-și dreptul de apreciere, societatea susține ca nu trebuia calculat ajustarea de TVA întrucât ajustarea se face pentru perioada amortizabilă rămasă (12 automate din 2014 având un an de amortizare, 4 automate din 2015 având doi ani de amortizare și 2 automate din 2016 având 4 ani de amortizare), iar ajustarea anuală pe fiecare automat este mai mică de S de lei.

Precizează organele de inspecție fiscală faptul că, la solicitarea făcută către Serviciul Coordonare, Programare și Analiza Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice - Iași prin adresa nr. X privind punctul de vedere la speța prezentată, răspunsul primit cu nr. ISR_AIF_X, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui cu nr.X confirmă că punctul de vedere formulat de echipa de inspecție fiscală este corect.

Urmare celor precizate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei, solicitat la rambursare prin Decontul înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT - X și au stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X o TVA în sumă de S lei, din care societatea contestă suma de **S lei**.

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 7 of 23

Ca și temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art. 11 alin. 1³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (8), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (2), art. 305 alin. (1) și alin (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și pct. 79 dat în aplicarea art. 305 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a legii nr. 227/2015 privind codul fiscal.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. X S.R.L. are domiciliul fiscal în Mun. Vaslui, b-dul X, bl. X, scX, etX, ap.X, jud. Vaslui;

Denumire CAEN: Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale/An 2008/ Cod:4120;

Cod de identificare fiscală: X

Perioada supusă verificării: 01.02.2013-31.03.2018 pentru TVA.

Referitor la suma de S lei reprezentând TVA neacceptă la deducere, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VS X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au efectuat ajustarea negativă a taxei deductibile aferente bunurilor de capital achiziționate în perioada în care societatea avea codul de TVA anulat, în condițiile în care în primul decont de taxă depus după reînregistrare, societatea nu a efectuat ajustarea TVA aferentă bunurilor de capital.

În fapt, în perioada 01.02.2013 - 02.03.2018 societatea contestatoare a avut codul de TVA anulat din oficiu de organul fiscal, potrivit dispozițiilor art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În respectiva perioadă, 01.02.2013-01.03.2018, societatea contestatoare a achiziționat bunuri de capital reprezentând automate de cafea, amortizabile pe 5 ani, în valoare de S lei, din care baza impozabilă

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

S lei și TVA în sumă de S lei, după cum reiese din Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală "Situația privind ajustarea bunurilor de capital aferent perioadei în care codul de TVA a fost anulat".

Societatea a înregistrat venituri din vânzarea de cafea, ceaiuri și alte produse prin aparatele automate de cafea, iar pentru aceste venituri societatea a depus declarația 311 privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 316 alin. (11) lit. a) -e), lit g) sau lit.h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

După redobândirea codului de TVA, societatea contestatoare a înscris și a solicitat la rambursare, în primul decont înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT-X, TVA de deductibilă aferentă bunurilor de capital achiziționate în perioada 01.02.2013-01.03.2018, când codul de TVA a fost anulat, în sumă de S lei.

În urma inspecției fiscale, nu s-a acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei, (parte din suma de S lei) motivat de faptul că această sumă reprezintă ajustarea negativă a taxei deductibile aferente bunurilor de capital ce au fost achiziționate în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat din oficiu, pe care aceasta avea obligația să o efectueze în același decont de TVA în care a dedus pe regularizări TVA aferent achizițiilor din perioada în care a avut codul de TVA anulat din oficiu.

Bunurile de capital achiziționate în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat, respectiv în anii 2014, 2015 și 2016, sunt amortizabile în cinci ani, fapt pentru care societatea pentru avea obligația ajustării TVA aferente bunurilor de capital.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a calculat ajustarea astfel:

- pentru bunurile achiziționate în anul 2014 (ajustare 4 ani: 2014, 2015, 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

$TVA \ S/5 \times 4 = S \text{ lei} / \text{automat cafea (10 bucati cu aceeași valoare)}$

și,

$TVA \ S/5 \times 4 = S \text{ lei} / \text{automat cafea (2 bucati cu aceeași valoare)}$

- pentru bunurile achiziționate în anul 2015 (ajustare 3 ani: 2015, 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

$TVA \ S/5 \times 3 = S \text{ lei} / \text{automat cafea (4 bucati cu aceeași valoare)}$;

- pentru bunurile achiziționate în anul 2016 (ajustare 2 ani: 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

$TVA \ S/5 \times 2 = S \text{ lei} / \text{automat cafea (1 bucată cu aceeași valoare)}$

și

$TVA \ S/5 \times 2 = S \text{ lei} / \text{automat cafea (1 bucată cu aceeași valoare)}$

- pentru care nu s-a mai ajustat TVA fiind sub S lei.

Precizează organele de inspecție fiscală faptul că, la solicitarea făcută către Serviciul Coordonare, Programare și Analiza Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice - Iași prin adresa nr. X privind punctul de vedere la speța prezentată, răspunsul primit cu nr. ISR_AIF_X, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui cu nr.X confirmă că punctul de vedere formulat de echipa de inspecție fiscală este corect.

Urmare celor precizate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei, solicitat la rambursare prin Decontul înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNT - X și au stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X o TVA în sumă de S lei, din care societatea contestă suma de **S lei**.

Prin contestația formulată, petenta susține faptul că, Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală sunt nelegale, fiind emise cu nerespectarea dispozițiilor art 185 și art. 185 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA.

Astfel, potrivit art. 184 din Directiva T.V.A., deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă, iar potrivit art. 185 alin. 1 din aceeași Directivă T.V.A., regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind T.V.A., apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

Așadar, din textul directivei europene reiese în mod clar că ajustarea T.V.A. are ca premisă esențială existența unei deduceri inițiale a TVA-ului plătit și se efectuează dacă intervine vreo modificare a factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus după întocmirea declarației/decontului de TVA prin care s-a efectuat deducerea inițială.

De principiu, în cazul anulării unui cod de T.V.A. (precum în speță), chestiunea ajustării T.V.A. apare doar în cazul în care achizițiile de bunuri pentru care persoana impozabilă plătește T.V.A. și deducerea prin decont a acestui T.V.A. plătit se efectuează înainte de momentul anulării codului de T.V.A., căci doar în această ipoteză, poate fi vorba despre o deducere inițială care ulterior, să fie regularizată prin ajustare negativă la momentul anulării codului de T.V.A., urmând ca după caz, la reactivarea codului de T.V.A. să se realizeze o ajustare pozitivă.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

Art. 11 alin. (8), art. 304 și art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și pct. 79 dat în aplicarea art. 305 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 10 of 23

“ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(...)

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c) - e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă deus conform art. 323.

ART. 304

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

ART. 305

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. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

(...)

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor 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);

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

(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), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt recepționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă faptul generator de taxă a intervenit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior 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, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:

1. bunul de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

(...)

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează:

(...)

c) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 la regimul normal de taxare, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de taxare, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

(...)

(5¹) Prevederile alin. (5) se aplică și în cazul bunurilor de capital care la data de 1 ianuarie 2017 se află în perioada de ajustare prevăzută la alin. (2), pentru situațiile de la alin. (4) lit. a) și c) care intervin începând cu data de 1 ianuarie 2017. Prin norme se stabilesc regulile de aplicare.

(6) Ajustarea taxei pentru situațiile prevăzute la alin. (5) se realizează conform procedurii prevăzute prin normele metodologice.

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

(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.

(9) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustărilor este neglijabilă, conform prevederilor din normele metodologice.”

Norme metodologice:

“79. (1) În perioada de ajustare prevăzută la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, potrivit regulilor stabilite la

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

art. 305 alin. (5) din Codul fiscal. În sensul art. 305 alin. (5) lit. a) și c) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) și c), se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervin aceste situații, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, atât timp cât se mențin situațiile care au generat ajustarea, ajustările efectuate pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, fiind atât pozitive, cât și negative, în funcție de modul în care bunul este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere a taxei. (...) Ajustarea taxei se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea și/sau, după caz, în decontul ultimei perioade fiscale a anului. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de evenimentele care modifică destinația bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.

(...)

(14) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. Ajustarea TVA se realizează astfel:

(...)

c) persoanele impozabile care se reînregistrează în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2017, indiferent dacă înregistrarea în scopuri de TVA le-a fost anulată înainte sau după data de 1 ianuarie 2017, își pot exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri de capital efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 297 - 302 din Codul fiscal, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. În același decont de taxă, persoana impozabilă are obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă, corespunzător perioadei în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat;”

Conform textelor de lege, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

Deducerea inițială se ajustează în cazul în care deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă are dreptul să o ajusteze.

Conform art. 305, bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile.

Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată.

Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate.

Perioada de ajustare începe 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), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

Alin. (4) preizează că ajustarea taxei deductibile 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, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 16 of 23

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

Pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. c) ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice.

Normele metodologice, stabilesc faptul că, în perioada de ajustare, în cazul în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital.

În sensul art. 305 alin. (5) lit. a) și c) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) și c), se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervin aceste situații, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, atât timp cât se mențin situațiile care au generat ajustarea, ajustările efectuate pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, fiind atât pozitive, cât și negative, în funcție de modul în care bunul este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere a taxei.

Ajustarea taxei se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea și/sau, după caz, în decontul ultimei perioade fiscale a anului. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă.

În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a) - e) și h) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. Ajustarea TVA se realizează astfel:

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 17 of 23

Persoanele impozabile care se reînregistrează în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2017, indiferent dacă înregistrarea în scopuri de TVA le-a fost anulată înainte sau după data de 1 ianuarie 2017, își pot exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri de capital efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. În același decont de taxă, persoana impozabilă are obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă, corespunzător perioadei în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat.

Din documentele existente la dosarul cauzei (Anexa nr. 5- Situația privind ajustarea bunurilor de capital aferent perioadei în care codul de TVA a fost anulat) reiese faptul că în perioada anilor 2014, 2015 și 2016, ani în care societatea a avut codul de TVA anulat, aceasta a achiziționat automate de cafea în valoare de S lei, amortizabile pe 5 ani.

Raportat la situația prezentată, se reține că în conformitate cu prevederile pct. 79 din Normele metodologice citate anterior societatea contestatoare, fiind reînregistrează în scopuri de TVA după data de 1 ianuarie 2017, își putea exercita dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri de capital efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă, însă, în același decont de taxă, societatea avea obligația de a ajusta taxa pe valoarea adăugată dedusă, corespunzător perioadei în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat.

Ajustarea bunurilor de capital a fost calculată de organele de inspecție fiscală, astfel:

- pentru bunurile achiziționate în anul 2014 (ajustare 4 ani: 2014, 2015, 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

TVA: $S/5 \times 4 = S$ lei / automat cafea (10 bucati cu aceeași valoare = S lei) și,

TVA $S/5 \times 4 = S$ lei/ automat cafea (2 bucati cu aceeași valoare = S lei)

- pentru bunurile achiziționate în anul 2015 (ajustare 3 ani: 2015, 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

TVA $S/5 \times 3 = S$ lei / automat cafea (4 bucati cu aceeași valoare = S lei);

- pentru bunurile achiziționate în anul 2016 (ajustare 2 ani: 2016 și 2017, pe fiecare automat de cafea):

TVA $S/5 \times 2 = S$ lei/ automat cafea (1 bucată cu aceeași valoare = S lei) și

TVA $S/5 \times 2 = S$ lei / automat cafea (1 bucată cu aceeași valoare) - pentru care nu s-a mai ajustat TVA fiind sub S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, decizia de impunere a fost emisă cu nerespectarea art. 184 și art. 185 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA din

Exemplarul 2/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

care reiese în mod clar faptul că, ajustarea TVA are ca premisă esențială existența unei deduceri inițiale a TVA-ului plătit ori, în cazul de față, bunurile fiind achiziționate în perioada în care societatea avea codul de TVA anulat, aceasta nu a beneficiat de o deducere inițială a TVA.

Față de cele susținute de societate, facem precizarea că, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal au fost aduse modificări Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vederea compatibilizării legislației naționale cu prevederile Directivei TVA, pentru transpunerea corectă a prevederilor referitoare la ajustarea TVA pentru bunurile de capital.

Astfel, art.186 și art. 187 din Directiva 2006 /112/CE a Consiliului Uniunii Europene din noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, prevăd următoarele:

“Articolul 186

Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.

Articolul 187

(1) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

(2) Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.”

Conform textelor de lege, statele membre stabilesc normele de aplicare ale art. art. 184 și art. 185.

În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Cu toate acestea, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani compleți de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.

Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA aplicată bunurilor de capital sau, în cazul prelungirii perioadei de regularizare, pentru o fracțiune corespunzătoare din TVA.

Regularizarea prevăzută la primul paragraf se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate, fabricate sau, după caz, utilizate prima dată.

Prin contestația formulată, petenta susține că bunurile pentru care s-a aplicat ajustarea au fost efectuate în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat și astfel nu a beneficiat de o deducere inițială care să fie supusă ajustării.

Față de această susținere facem precizarea că pct. 79 lit.c) din normele metodologice date în aplicarea legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal citat anterior, prevede obligația de a ajusta TVA dedusă, corespunzător perioadei în care societatea a avut codul de înregistrare anulat, pentru bunurile de capital achiziționate în perioada respectivă.

Astfel, deși societatea a achiziționat respectivele bunuri de capital în perioada în care a avut anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, acest aspect nu înlătură obligația ajustării TVA, având în vedere că tot prin pct. 79 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se consideră că “bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei”.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia în virtutea principiului supremației dreptului comunitar european, statele membre nu pot să aplice o normă națională care ar fi contrară dreptului european, facem precizarea că, în acest caz, art. 11, art. 304, art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pct. 79 din normele metodologice date în aplicarea art. 305, invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt contrare normelor europene; astfel, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal a modificată și completată prin Hotărârea de Urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, care a fost adoptată “*având în vedere necesitatea asigurării unui tratament fiscal echitabil în cazul contribuabililor care își redobândesc codul de înregistrare în scopuri de TVA, prin repunerea în drepturi a acestora și a beneficiarilor care au efectuat achiziții de bunuri/servicii de la aceștia, în perioada în care nu au avut un cod valid de TVA, luând în considerare necesitatea diminuării sarcinilor administrative ale operatorilor economici*”.

De asemenea, art. 186 din Directiva 2006 /112/CE a Consiliului Uniunii Europene din noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe

valoarea adăugată, prevede faptul că, statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185 din același act normativ.

Referitor la susținerea contestației conform căreia dispozițiile pct. 79 alin. 14 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 mai ales în ceea ce privește lit. c) sunt de natură a adăuga nelegal la dispozițiile Codului fiscal, mai ales ale art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1, facem precizarea că analiza acest aspect nu intră în competența organului de soluționare a contestației, aceste atribuții fiind de natura Curții Constituționale.

Referitor la invocarea de către societatea contestatoare a Hotărârii Siemens Gamesa Renewable Energy România facem precizarea că aceasta se referă la refuzarea dreptului de deducere pentru perioada anilor 2010-2011 când societatea a fost declarată contribuabil inactiv în sensul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ori, în cazul de față, societatea contestatoare a beneficiat de deducerea integrală a TVA deductibil aferent achizițiilor efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat, prin înregistrarea în primul decont de taxă pe valoarea adăugată a acestui TVA la regularizări, fapt confirmat și prin Raportul de inspecție fiscală F-VS X și prin Anexa nr. 2 la Raportul de inspecție fiscală "Situția privind achizițiile cu TVA efectuate de societate în perioada 01.02.2013-31.03.2018" pentru suma de S lei.

Societatea nu a aplicat însă în totalitate prevederile legale referitoare la faptul că trebuia să ajusteze TVA pentru bunurile de capital.

În acest caz, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital trebuia ajustată și evidențiată de societate în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

Ori, urmare a faptului că prin Decontul de TVA înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT X societatea a dedus pe regularizări TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada în care avea codul de TVA anulat dar fără a efectua, în același decont, și ajustarea taxei aferentă respectivei perioade-01.02.2013-02.03.2018, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea negativă a TVA deductibilă aferentă respectivelor bunuri de capital.

În consecință, urmare celor reținute mai sus, faptul că documentele și argumentele societății nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, respectiv că societatea pentru bunurile de capital achiziționate în perioada în care a avut codul de TVA anulat trebuia să efectueze ajustarea TVA, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina **S.C. X S.R.L. județul Vaslui** obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care, *se va respinge contestația formulată pentru suma de S lei ca neîntemeiată.*

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Jud. Vaslui** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-VS X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X, cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Vaslui.