

## DECIZIE NR.189/2021

privind soluționarea contestației formulate de **societatea yyy SRL**, în procedură generală de insolvență, înregistrată la DGRFP yy sub nr. yy/09.10.2020

Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice yy a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, prin adresa înregistrată la DGRFP yy sub nr. yy/09.10.2020, cu privire la contestația formulată de societatea yyy SRL, în procedură generală de insolvență, CUI RO ....., cu domiciliul fiscal în localitatea yy, com. yy, FN, jud. yy.

Contestația formulată de societatea yyy SRL, în procedură generală de insolvență, a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice yy-Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 sub nr. yy/07.10.2020.

Contestația a fost semnată de lichidatorul judiciar Cabinetului Individual de Insolvență xx, cu sediul în yy, str. yy, nr. ....., et....., camera ....., jud.yy.

Prin Adresa nr. yy/09.10.2020 transmisă Cabinetului Individual de Insolvență yy, administrator judiciar al societății yyy SRL în procedură generală de insolvență, s-a solicitat, în temeiul art. 269 din Codul de procedura fiscală, transmiterea actului prin care s-a numit administratorul judiciar.

Adresa depusă, prin poștă, de către Cabinetului Individual de Insolvență xx nr. yy/28.10.2020, cuprinde copia „Comunicării Încheiere de ședință nr. .... pronunțată la 14.02.2018” publicată în Buletinul procedurii de insolvență nr. ....., pronunțată de Tribunalul yy-Secția a II-a Civilă în dosarul nr. yy/30/2016 privind deschiderea procedurii simplificate de faliment, prevăzută de Legea nr. 85/2014 formulată de debitoarea yyy SRL și numirea lichidatorului judiciar provizoriu practician în insolvență Cabinetului Individual de Insolvență yy cu sediul în yy, str. yy, nr. ....., et....., camera ....., jud.yy.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. yy/31.08.2020;

- Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/31.08.2020, s-a stabilit o creanță fiscală în sumă totală de ..... lei, reprezentând TVA.

Față de data comunicării, **08.09.2020**, Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/31.08.2020, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **01.10.2020**.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice yy este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta yyy SRL, în procedură de faliment.

I. Societatea yyy SRL a formulat contestație împotriva constatărilor și măsurilor înscrise în Decizia de impunere nr. yy/31.08.2020 unde s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de ..... lei.

1. În fapt, în perioada 06.07.2020-28.08.2020, petenta a fost supusă unei inspecții fiscale privind soluționarea decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare. Perioada supusa verificării a fost 01.08.2018-31.03.2020.

Urmare a inspecției fiscale au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/31.08.2020 (denumită în continuare „decizia de impunere”) și Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020 (denumit în continuare „RIF”), prin care în sarcina petentei au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum total de ..... lei TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că :

- societatea verificată este în faliment din data de 14.02.2018 și ca urmare nu ar mai desfășura nici o activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile, nerespectând astfel prevederile art. 297 alin.(4) lit. i) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 67 alin.(4) din HG 1 /2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal. În consecință, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate, cu suma de ..... lei, sumă ce a diminuat TVA solicitată la rambursare;

- societatea verificată a emis factura nr. .... către societatea yy SRL care este radiată din luna 06.2019 și, ca urmare, nu a mai deținut un cod valid de TVA, încălcând prevederile art. 319 alin.(20) lit f) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal unde se arată că: „factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:...denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”. În consecință, petenta nu avea dreptul să colecteze suma de ..... lei (să ajusteze TVA) .

Din cuantumul total al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentei, prezentate mai sus, aceasta înțelege să conteste suma în totalitate, respectiv ..... lei reprezentând TVA.

2. Argumentele privind caracterul nelegal al Deciziei de impunere și al Raportului de inspecție fiscală care fac obiectul prezentei contestații

- Nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de efectuare a inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art. 5 Cod de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, iar art.6 din același Cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Mai mult, art. 7 Cod de procedură fiscală, care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art. 12 Cod de procedură fiscală.

Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și această determinare trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu a fost respectată la întocmirea RIF-ului

Modul în care a fost motivat actul de impunere este considerat de petentă ca fiind o interpretare superficială a dispozițiilor legale privind drepturile sale de apreciere asupra probelor de administrat, extragând din aceste dispoziții doar ceea ce îi convine și construind un sistem care uneori se poate plasa la limita abuzului, în măsura în care acordă atenție doar drepturilor care îi sunt conferite în mod literal, fără a observa și obligațiile corelative și fără a lua în considerare scopul reglementării.

- Nu au fost aplicate corespunzător dispozițiile legale referitoare la dreptul de deducere TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea verificata este în faliment din data de 14.02.2018 și, ca urmare, în mod nelegal și netemeinic, au considerat că nu mai desfășoară nicio activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile, invocând prevederile art. 297 alin.(4) lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.67 alin.(4) din H.G. nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal și nu au acordat dreptul de deducere a asumei de ..... lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de CII yy, onorariu lunar aferent activității de lichidare și TVA aferentă facturilor emise de yy SRL reprezentând chirie spațiu, folosit ca sediu social de către societate.

Faptul ca societatea este în faliment nu înseamnă ca aceasta nu mai realizează nicio activitate destinata utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile.

Operațiunile de lichidare sunt operațiuni taxabile conform art 297 alin. 4 lit i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta subliniază că vânzarea bunurilor imobile și mobile din patrimoniul debitoarei aflată în faliment potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare, este din punct de vedere al TVA o livrare de bunuri efectuată cu plată în sfera TVA, deci operațiuni taxabile conform art. 297 alin. 4 lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea are, din punctul de vedere al acesteia, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate pentru suma de ..... lei, vânzarea de bunuri imobile din patrimoniul debitoarei, în faliment, sunt operațiuni taxabile conform art. 297 alin. 4 lit a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, din următoarele considerente:

- societatea este plătitoare de TVA având certificat de înregistrare în scopuri de TVA Seria B nr. yy, deci livrarea bunurilor (vânzarea bunurilor în faliment) este

realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- bunurile și serviciile achiziționate purtătoare de TVA sunt efectuate pentru îndeplinirea operațiunilor de lichidare, lichidarea patrimoniului debitoarei constând în bunuri imobile, ce sunt operațiuni taxabile, respectiv livrare de bunuri ce intra în sfera TVA conform art. 269 alin.2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; în normele de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, este precizat la CAPITOLUL III -Persoane impozabile punctul 4 alin. (1) „ în sensul art. 269 alin.(2) din Codul fiscal, *exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186789 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphino: se, C- 77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).*”, respectiv faptul ca TVA trebuie să fie neutră în ceea ce privește operatorii economici, adică trebuie să fie suportată doar de consumatorul final, debitoarea nefiind consumatorul final, bunurile imobile urmând a fi vândute în faliment;

- operațiunile de vânzare de bunuri imobile în faliment constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sensul art. 270 - 272, din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Argumentele precizate de organele de inpectie fiscala in proiectul de Raport de Inspecție Fiscala, cum că „*societatea este in faliment nu mai desfășoară nici o activitate ... în scopul obținerii de operațiuni taxabile..... În consecință, organele de inspecție fiscală nu dau drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată*”, este contrar legislației fiscale în vigoare. Dacă ar fi adevărate cele invocate de către organele de insepctie fiscala, ar rezulta ca debitoarea nu ar mai trebui să colecteze TVA pentru vânzările de bunuri imobile ce le are în patrimoniu, contrar Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Menționează bunurile imobile aflate încă în patrimoniul debitoarei:

Nr.Crt Raport evaluare	Imobil	Regim teren CF	NrTop/Nr Cad	Carte Fundara	Suprafața teren (mp)	Compus din
1	Teren	intravilan	.....	400591	32.000	Teren
2	Teren	intravilan	.....	400592	60.500	Teren
3	Teren	intravilan	.....	400597	2.380	Teren
4	Teren	intravilan	.....	400598	113.620	Teren
5	Teren	intravilan	.....	400593	15.700	Teren
6	Teren	intravilan	.....	400594	26.100	Teren
7	Teren	intravilan	.....	400599	25.070	Teren
8	Teren cu construcții	intravilan	.....	400600	225.530	Teren
		Construcție-platformă balastată			40.800mp balast	platformă balastată

		Construcție- platformă betonată			5.800 mp beton	platformă betonă
						TOTAL INTERMEDIAR PARCELĂ ..... CU CONSTRUCȚII
9	Teren	intravilan	.....	400596	52.100	Teren
11	Teren	intravilan	.....	400601	71.095	Teren
12	Teren	intravilan	.....	400602	50.365	Teren
14	Teren	intravilan	.....	408237	253.863	Teren
15	Teren	intravilan	.....	400604	82.685	Teren

Conform celor prezentate mai sus, petenta consideră că societatea are dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate pentru suma de ..... lei.

- Nu au fost aplicate crespunzător dispozițiile legale referitoare la dreptul de ajustare al TVA

Organele de inspecție fiscală, în mod nelegal și netemeinic, au considerat că societatea nu avea dreptul să colecteze suma de ..... lei, (să ajusteze TVA) prin emiterea facturii nr. .... către societatea yy SRL, motivând ca aceasta este radiată din luna 06.2019 și ca urmare nu mai deține cod valid de TVA, invocând eronat și netemeinic prevederile art. 319 alin.(20) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal  unde se arată că: „factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: ...denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”.

Conform „art. 287 - Ajustarea bazei de impozitare:

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:... d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment. În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării.*

În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate”, și 32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri, prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.

Procedura de ajustare a TVA trebuie să respecte prevederile art. 330 din Codul fiscal. Astfel potrivit art. 330 alin. (2) din Codul fiscal, în situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi, cu valorile înscrise cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus sau fără mențiunea din care să rezulte că valorile respective sunt negative dacă baza de impozitare se majorează, care se transmit și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit.d). Astfel, dreptul de ajustare a bazei de impozitare conform articolului 287 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu este condiționată de radierea beneficiarului bunurilor sau serviciilor.

Acest lucru rezulta și din Normele de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la pct. 32 alin. (6) unde se face referire la faptul că ajustarea se face după hotărârea de închidere a procedurii falimentului, respectiv implicit și radierea beneficiarului bunurilor sau serviciilor. (Ajustarea prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii).

Conform celor prezentate, petenta consideră că avea dreptul să colecteze suma de ..... lei.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare a contestației să constate că aceasta îndeplinește cerințele legale de rambursare pentru suma de ..... lei, solicitată prin Decontul de TVA înregistrat sub nr. INTERNT-yy-20/25.04.2020, sumă ce reprezintă soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată din decontul de TVA aferent lunii martie 2020.

3. În drept, prezenta contestație se întemeiază pe prevederile din:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificările și completările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 44/2003 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal;
- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- Legea nr. 554/2004 Contenciosului administrativ;  
astfel cum au fost invocate în susținerea fiecărui petit în parte.

4. În considerarea celor menționate în prezenta contestație, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

5. Se anexează prezentei, în copie conformă cu originalul:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. yy/31.08.2020 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, Activitatea de inspecție fiscală.;

- Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020 emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice yy, Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, Activitatea de inspecție fiscală.

II. În urma verificării documentelor prezentate de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.yy/31.08.2020, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/31.08.2020.

Inspecția fiscală a avut ca obiect analiza și aprobarea rambursării TVA aferentă perioadei 01.08.2018-31.03.2020, cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative prin decontul TVA întocmit pentru luna martie 2020.

Societatea yyy SRL a solicitat Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, deschiderea procedurii generale a insolvenței prevăzute de Legea 85/2014 prin cererea ..... din data de **08.06.2016**.

Prin Încheierea nr. yy din data de 09.06.2018, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/14.06.2016, instanța admite cererea formulată de debitoarea yyy SRL și dispune deschiderea procedurii generale de insolvență față de debitoarea yyy SRL. Totodată, la cererea debitoarei, se desemnează administrator judiciar provizoriu practicianul în insolvență Cabinet Individual de Insolvență yy din yy, CUI ..... și fixează termenul limită pentru verificarea creanțelor, întocmirea, afișarea și comunicarea tabelului preliminar al creanțelor la data de 15.08.2016.

Ulterior, prin Încheierea nr. yy din data de **14.02.2018** în dosarul ..... emisă de Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, judecătorul sindic dispune admiterea cererii formulate de administratorul judiciar Cabinet Individual de Insolvență yy, cu sediul în mun. yy, str. yy, nr. ...., etaj ....., camera ....., în temeiul art. 145 din Legea 85/2014 și dispune intrarea în procedura simplificată de faliment a debitoarei yyy SRL.

#### **Cu privire la TVA deductibilă:**

TVA dedusă în perioada 01.08.2018 - 31.03.2020 este în sumă de ..... lei compusă din:

- TVA aferentă facturilor emise de CII yy, reprezentând onorariu lunar aferent activității de lichidare, în sumă de 4000 eur/lună, aprobat de către Adunarea creditorilor și

- TVA aferentă facturilor emise de yy SRL reprezentând chirie spațiu constând în cladire birou și parcare în județul yy, comuna yy, nr..... din imobilul având nr.

Cadastral yy-CI, folosit ca sediu social de către societatea verificată așa cum este menționat în contractul de închiriere nr.....

Organele de inspecție menționează că societatea yy SRL a depus Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute de art.292 alin.(2) lit e) din Codul fiscal care a fost înregistrată la AJFP yy sub nr. ....

Pentru justificarea TVA deductibilă, societatea a prezentat: facturi de achiziții, contracte încheiate cu furnizorii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată este în faliment din data de 14.02.2018 și ca urmare nu mai desfășoară nicio activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile nerespectând astfel prevederile art.297 alin.(4) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 67 alin.(4) din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate, astfel, cu suma de ..... lei s-a diminuat TVA solicitată la rambursare.

A fost întocmită fișa de analiză a TVA deductibilă prevăzută de Metodologia comunicată de ANAF sub nr. yy/2018.

Recapitulația privind TVA deductibilă aferentă decontului cu suma negativă de TVA înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT- yy-2020 din data de 25.04.2020, aferent perioadei 01.08.2018 - 31.03.2020:

- TVA deductibilă stabilită de societate = ..... lei din care taxare inversa achiziții intracomunitare și intern = 0 lei;
- Diferența TVA nedeductibilă = ..... lei;
- TVA deductibilă stabilită de control = 0 lei.

#### **Cu privire la TVA colectată:**

În perioada 01.08.2018 - 31.03.2020, societatea yyy SRL emite lunar factura cu valoare 0 lei, reprezentând chirie conform contractului de locațiune nr. .... către societatea yy SRL, în calitate de Chiriaș, obiectul contractului fiind închirierea unui teren în suprafață de ..... mp pe care sunt edificate o platformă betonată, drumuri de șantier și depozite de sorturi.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a întocmit, în perioada precedentă prezentei verificări, facturi de avans cu TVA către societatea yy SRL, în baza contractului de locațiune și a Notificării privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute de art. 292 alin.(2) lit e) din Codul fiscal care a fost înregistrată la AJFP yy sub nr. (anexa de lucru).

Valoarea 0 lei a facturilor emise în perioada verificată reiese din diferența dintre stornarea avansului cu TVA încasat de la yy SRL și înregistrat în contabilitate în contul 419 Clienți creditori și valoarea chiriei lunare aferente contractului mai sus menționat, ultima factură de acest tip fiind întocmită în luna 01. 2020 pentru suma de ..... lei, sumă ce include contul 419 "Clienți creditori", așa cum reiese și din fișa de cont - anexă de lucru.

S-a constatat că operațiunile au fost declarate în Declarația cod 394 atât de către societatea verificată cât și de societatea yy SRL.

Echipa de inspecție fiscală a mai constatat că în luna martie 2020 societatea yyy SRL întocmește factura nr.yy/02.03.2020 către societatea yy SRL în suma totală de ..... lei din care TVA colectată în sumă de ..... lei, reprezentând stornare facturi chirie aferentă contractelor nr. .... și nr. ....(anexa de lucru), facturi emise



în perioada 2011-2013 (anexa de lucru) și confirmate prin extrasul de cont 4111 „*Clienti*”, înregistrat sub nr.....de către yy SRL (anexa de lucru).

Societatea yy SRL nu a achitat sumele restante și deschide procedura de insolvență în dosarul nr. .... pe rol la Tribunalul yy. În aceste condiții, yyy solicită înscrierea la masa credală cu suma de ..... lei reprezentând valoare totală debit neachitat în sumă de ..... lei și penalități conform contractului, în sumă de ..... lei (fisa de calcul - anexa de lucru). Aceasta cerere este admisă de către Tribunalul yy, iar Tabelul definitiv al creditorilor afișat la data de 31.08.2015 și publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.yy/03.09.2015 confirmă faptul ca yyy SRL este înscrisă cu creanța verificată în sumă de ..... lei (anexa de lucru).

În Sentința civilă nr. yy/SIND din data de 28.05.2019, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/07.06.2019, judecătorul sindic dispune închiderea procedurii insolvenței debitoarei yy SRL și radierea acesteia din Registrul Comerțului.

Ca urmare, yyy SRL a procedat la ajustarea permisă de legislația în vigoare, aplicând prevederile art. 287 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.32 (1) din H.G. nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal și a întocmit factura nr. yy/02.03.2020 către yy SRL în sumă totală de ..... lei din care TVA colectată în sumă de ..... lei (anexa de lucru) respectând prevederile art. 330 alin.(2) din Legea 227/2015 Codul fiscal.

*„ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare*

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

*...d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența. Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv a celui în care s-a decis, prin sentință sau, după caz, prin încheiere, intrarea în faliment.*

*În cazul în care intrarea în faliment a avut loc anterior datei de 1 ianuarie 2019 și nu a fost pronunțată hotărârea judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței până la această dată, ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie 2019. Ajustarea este permisă chiar dacă s-a ridicat rezerva verificării ulterioare, conform Codului de procedură fiscală. Prin efectuarea ajustării se redeschide rezerva verificării ulterioare pentru perioada fiscală în care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea care face obiectul ajustării. În cazul în care, ulterior ajustării bazei de impozitare, sunt încasate sume aferente creanțelor respective, se anulează corespunzător ajustarea efectuată, corespunzător sumelor încasate, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate”.*

*și*

*„...32. (1) În situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efec-*

tuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui aliniat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea yyy SRL emite factura nr. .... către societatea yy SRL care este radiată din luna 06.2019 și ca urmare nu mai deține un cod valid de TVA, încalcând prevederile art. 319 alin.(20) lit f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

„, factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:  
(...)f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”.

În consecință, societatea yyy SRL nu avea dreptul să colecteze suma de ..... lei.

A fost verificat decontul de TVA, jurnalul de vânzări și rulajul contului 4427 din balanțele de verificare, fără a se constata neconcordanțe.

Pentru facturile emise în această perioadă, societatea a aplicat cota de TVA prevăzută la art. 291 alin.(3) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A fost întocmită fișa de analiză a TVA deductibilă prevăzută de Metodologia comunicată de ANAF sub nr. 2506/2018.

Recapitulație privind TVA colectată aferentă decontului cu suma negativă de TVA înregistrat la organul fiscal sub nr.INTERNT- yy- 2020 din data de 25.04.2020, aferent perioadei 01.08.2018 - 31.03.2020:

- TVA colectată stabilită de societate = ..... lei, din care taxare inversă achizitii intracomunitare și intern = ..... lei;
- TVA colectată stabilită de control = ..... lei.

Recapitulație privind TVA deductibilă aferentă decontului cu suma negativă de TVA înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT- yy- 2020 din data de 25.04.2020, aferent perioadei 01.08.2018 - 31.03.2020:

- TVA solicitată la rambursare = ..... lei
- Diferența TVA nedeductibilă = ..... lei
- TVA fără drept de colectare = ..... lei
- TVA aprobată la rambursare = ..... lei

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

### **III.1. Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020**

În fapt, societatea yyy SRL a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020.

Urmare verificării efectuate asupra societății yyy SRL, organele fiscale din cadrul AJFP yy au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr.yy/31.08.2020.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 93 și art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin.*

(2); b) *prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(3) *Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”*

„ART. 98

*Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 107

*Forma și conținutul contestației*

(...) (2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilei.

Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 268

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”*, în speța raportul de inspecție fiscală neavând natura juridică a unui act

administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căror:

*„5.4. Raportul de inspecție fiscala/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. In situația în care se contesta, totuși, doar raportul de inspecție fiscala/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile sa precizeze daca înțelege sa conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsa ca inadmisibila.”*

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*„ART. 276*

*Soluționarea contestației*

*(...)(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar, când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”*, raportul de inspecție fiscala nu constituie titlu de creanță și nu creaza vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscala, urmând a se soluționa **contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. yy/31.08.2020.**

**III.2. Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. yy/31.08.2020.**

**III.2.A. Procedura**

***Cauza supusă soluționării este dacă sunt întemeiate afirmațiile societății cu privire la caracterul nelegal al Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. yy/31.08.2020.***

Referitor la nelegalitatea deciziei de impunere contestate, invocate de petentă, care susține că aceasta este total nemotivată din punct de vedere al constatărilor, fiind întocmită cu încălcarea normelor de procedură privind efectuarea inspecției fiscale și fără utilizarea mijloacelor de probă, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art. 6 alin.(1), art.7 alin.(2) și alin.(3), art. 55 alin.(2), art.73 și art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 6*

***Exercitarea dreptului de apreciere***

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

#### **ART. 7**

##### **Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

#### **ART. 55**

##### **Mijloace de probă**

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

#### **ART. 73**

##### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

#### **ART. 113**

##### **Obiectul inspecției fiscale**

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, documentele prezentate de societate, informațiile existente în baza de date a ANAF, precum și informațiile transmise ca urmare a unor controale inopinate efectuate la furnizorii de servicii ai societății, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

În ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art. 46 și ale art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

*„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de a depune a contestației și organul fiscal la care se a depus contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”*

*„art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte. De asemenea, legiuitorul a prevăzut obligativitatea ca decizia de impunere să cuprindă și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Conținutul și modul de completare a formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*” sunt reglementare prin Or-

dinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

*„Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală. [...]*

*2.1.2. „Motivul de fapt”: se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.*

*2.1.3. „Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cauza în speță, actul administrativ fiscal este Decizia de impunere nr. yy/31.08.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020, referitor la care se constată că:

- În Decizia de impunere nr. yy/31.08.2020 la punctul 2.1.2 Motivul de fapt și la punctul 2.1.3. „Temeiul de drept” sunt prezentate detaliat argumentele de fapt și temeiul de drept din Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, cu indicarea articolelor, aliniatelor și literelor aplicate de organele de inspecție fiscală în raport cu situația de fapt constatată;

- În Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. yy/31.08.2020, la Capitolul III - Constatari fiscale organele de inspecție fiscală au detaliat situația de fapt constatată și încadrată în temeiurile de drept aplicabile;

- Decizia de impunere nr. yy/31.08.2020 cuprinde tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate,

prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale, deoarece s-a constatat că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală, astfel, nu poate fi reținută în soluționarea contestației afirmația petentei că aprecierile și concluziile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, reluate în cuprinsul Deciziei de impunere, sunt sumare și insuficiente pentru a putea reprezenta o veritabilă motivare a acestor acte.

Faptul că soluția organelor de inspecție fiscală, argumentată din punct de vedere fiscal, nu este acceptată de petentă, nu echivalează cu lipsa motivării actelor administrative, așa cum încearcă să susțină societatea contestatară.

Față de cele anterior prezentate, întucât viciile de procedură invocate de petentă sunt nefondate, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere**, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

### **III.2.B Fond**

Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de yyy SRL, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare această creanță fiscală.**

În fapt, la societatea yyy SRL, prin Încheierea nr. .... din data de 09.06.2018, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/14.06.2016, instanța a admis cererea formulată de debitoarea yyy SRL și a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență față de debitoarea yyy SRL. Totodată, la cererea debitoarei, s-a desemnat administrator judiciar provizoriu practicianul în insolvență Cabinet Individual de Insolvență yy din yy, CUI ....., și s-a fixat termenul limită pentru verificarea creanțelor, întocmirea, afișarea și comunicarea tabelului preliminar al creanțelor la data de 15.08.2016.

Ulterior, prin Încheierea nr. yy din data de 14.02.2018 în dosarul yy/30/2016 emisă de Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, judecătorul sindic a dispus admiterea cererii formulată de administratorul judiciar Cabinet Individual de Insolvență yy, cu sediul în mun. yy, str. yy, nr.....8, etaj ....., camera ....., în temeiul art. 145 din Legea 85/2014 și dispune intrarea în procedura simplificată de faliment a debitoarei yyy SRL.

#### **1. În ceea ce privește TVA în suma de ..... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare că suma de ..... lei, reprezentând TVA este nedeductibilă.**

In fapt, conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei compusă din:



- TVA aferentă facturilor emise de CII yy, reprezentând onorariu lunar aferent activității de lichidare, în sumă de ..... eur/lună, aprobat de către Adunarea creditorilor;

- TVA aferentă facturilor emise de yy SRL reprezentând chirie spațiu constând în cladire birou și parcare în județul yy, comuna yy, nr..... din imobilul având nr. Cadastral yy-CI, folosit ca sediu social de către societatea verificată - așa cum este menționat în Contractul de închiriere nr..... Organele de inspecție menționează că societatea yy SRL a depus Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevazute de art.292 alin.(2) lit e) din Codul fiscal care a fost înregistrată la AJFP yy sub nr. yy/15.01.2018.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată este în faliment din data de 14.02.2018 și, pe considerentul ca nu mai desfășoară nicio activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile, au apreciat că pe-tenta nu respectă prevederile art.297 alin.(4) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 67 alin.(4) din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Prin Adresa nr. yy/06.01.2020, Serviciul Soluționare contestații a solicitat organelor de inspecție informații suplimentare în ce privește componenta sumei de ..... lei, în sensul defalcării din totalul sumei reprezentând TVA deductibilă de ..... lei, cât reprezintă TVA aferentă onorariului administratorului judiciar și cât reprezintă TVA aferentă chirie .

Răspunsul dat de echipa de inspecție prin Adresa nr. .... este „*echipa de inspectie fiscala a tinut cont de prevederile Legii nr 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei, cu modificarile ulterioare, în sensul că nu este necesară sentinta prin care se aprobă onorariul administratorului judiciar al SC yyy SRL, în persoana CII xx, asa cum prevede art. 57, alin.(2) din Legea nr 85/2014 cu modificarile ulterioare, care precizeaza: "În cadrul primei ședințe a adunării creditorilor, creditorii care dețin mai mult de 50% din valoarea totală a creanțelor cu drept de vot pot decide desemnarea unui administrator judiciar, stabilindu-i și onorariul. În cazul în care onorariul se va achita din fondul constituit potrivit prevederilor art. 39 alin. (4), acesta va fi stabilit pe baza criteriilor prevăzute în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii pot decide să confirme administratorul judiciar sau lichidatorul judiciar desemnat provizoriu, stabilindu-i onorariul. În această din urmă situație nu va mai fi necesară confirmarea judecătorului-sindic. Prima ședință a adunării creditorilor va avea în mod obligatoriu pe ordinea de zi atât confirmarea/desemnarea administratorului judiciar/lichidatorului judiciar, cât și stabilirea onorariului acestuia."* Prin procesul verbal al adunării creditorilor nr yy/18.08.2016, publicat în Buletinul Procedurilor de Insolventa nr yy/19.08.2016 (anexat la prezentul referat), la punctul 4 de la pag 24 se stabilește remunerația administratorului judiciar ca onorariu fix în cuantum de ..... euro/luna exclusiv TVA și un onorariu de succes de 7% din sumele recuperate în procedura de insolventa;

- În ceea ce privește defalcarea sumei reprezentând TVA deductibilă aferentă perioadei 01.08.2018-31.03.2020, componenta sumei este următoarea:

-CII xx: TVA IN SUMA DE ..... LEI;

-yy SRL: TVA IN SUMA DE ..... LEI;

-yy SRL:TVA IN SUMA DE ..... LEI;

-yy: TVA IN SUMA DE ..... LEI

**TOTAL TVA ..... lei, suma ce corespunde cu TVA în sumă de ..... lei (rotunjit), sumă care apare în RIF nr yy/31.08.2020 și în jurnalele de cumpărări aferente perioadei 01.08.2018-31.03.2020,...**

**1.A) În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare că suma de ..... lei, reprezentând TVA aferentă unor servicii constând în onorariu lichidator judiciar în limita stabilită prin Procesul verbal al adunării creditorilor societății yyy SRL nr. ...., cuprinzând tabelul preliminar al creanțelor, publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/19.08.2016.**

În fapt, petenta yyy SRL a solicitat Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, deschiderea procedurii generale a insolvenței prevăzute de Legea 85/2014 prin cererea yy/30/2016 din data de 08.06.2016.

Prin Încheierea nr. yy din data de **09.06.2018**, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/14.06.2016, instanța a admis cererea formulată de debitoarea yyy SRL și a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență față de debitoarea yyy SRL. Totodată, la cererea debitoarei, se desemnează administrator judiciar provizoriu practicianul în insolvență Cabinet Individual de Insolvență xx din yy, CUI ..... și a fixat termenul limită pentru verificarea creanțelor, întocmirea, afișarea și comunicarea tabelului preliminar al creanțelor la data de 15.08.2016.

În data de 19.08.2016, s-a publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy, Procesul verbal al adunării creditorilor societății yyy SRL nr. yy/18.08.2016 cuprinzând tabelul preliminar al creanțelor, suma totală prezentă în acest tabel fiind de ..... lei, s-a hotărât desemnarea comitetului creditorilor, s-a confirmat CII xx în calitate de administrator judiciar al yyy SRL și s-a stabilit remunerația administratorului judiciar, respectiv un onorariu fix în cuantum de ..... euro fără TVA/lună și un onorariu de succes de 7% din sumele recuperate în procedura de insolvență.

Ulterior, prin Încheierea nr. yy din data de 14.02.2018 în dosarul yy/30/2016 emisă de Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, judecătorul sindic a dispus Admiterea cererii formulate de administratorul judiciar Cabinet Individual de Insolvență xx, cu sediul în mun. yy, str. yy, nr. ...., etaj ....., camera ....., în temeiul art. 145 din Legea 85/2014, și a dispus intrarea în procedura simplificată de faliment a debitoarei S.C. yyy S.R.L., cu sediul în Sat. yy, com. yy, nr. F.N. județul yy, Jyy/2001, CUI ....., și, în consecință: în temeiul art. 145 alin. 2 lit. a din Legea 85/2014, ridică dreptul de administrare, administratorilor sociali ai debitoarei. În temeiul art. 107 alin. 2 lit. c din Legea 85/2014, confirmă în calitate de lichidator judiciar pe Cabinet Individual de Insolvență xx, cu sediul în mun. yy, str. yy, nr. 8, etaj 1, camera 10, fixează pentru lichidator atribuțiile prevăzute de art. 64 din Legea 85/2014. În temeiul art. 145 alin. 2 lit. f din Legea 85/2014, pune în vedere lichidatorului să procedeze la notificarea trecerii debitoarei în faliment. În temeiul art. 151 și urm. din Legea 85/2014, dispune sigilarea și inventarierea bunurilor din averea debitorului și îndeplinirea celorlalte operațiuni de lichidare.

Ca urmare a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.yy/31.08.2020, prin care s-a stabilit o diferență de TVA de ..... lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în sumă de ..... lei.

Societatea contestatoare susține că organul fiscal a respins în mod nelegal dreptul de deducere a TVA în suma de ..... lei, sumă înscrisă în facturile emise de CII xx, pentru perioada 01.08.2018-31.03.2020, pe motiv că onorariul lichidatorului judiciar a fost confirmat și aprobat de Adunarea creditorilor conform Procesului verbal al adunării creditorilor societății yyy SRL nr. ....

**În drept**, potrivit dispozițiilor prevăzute la art.297 și a art. 280 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.297 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exibilității taxei. (...) (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;(...)”*

*“Art. 280 - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exibilitatea taxei.”*

Față de cele mai sus precizate rezultă că dreptul de deducere ia naștere la data exibilității taxei, iar faptul generator, reprezintă faptul prin care sunt îndeplinite condițiile legale necesare pentru exibilitatea taxei.

Se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 57 alin. (2), art. 58 și art. 59 alin (2) din **Legea 85/2014 privind procedura insolvenței**, cu modificările ulterioare, care precizează:

**“ART. 57**

*(...) (2) În cadrul primei ședințe a adunării creditorilor, creditorii care dețin mai mult de 50% din valoarea totală a creanțelor cu drept de vot pot decide desemnarea unui administrator judiciar, stabilindu-i și onorariul. În cazul în care onorariul se va achita din fondul constituit potrivit prevederilor art. 39 alin. (4), acesta va fi stabilit pe baza criteriilor prevăzute în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii pot decide să confirme administratorul judiciar sau lichidatorul judiciar desemnat provizoriu, stabilindu-i onorariul. În această din urmă situație nu va mai fi necesară confirmarea judecătorului-sindic. Prima ședință a adunării creditorilor va avea în mod obligatoriu pe ordinea de zi atât confirmarea/desemnarea administratorului judiciar/lichidatorului judiciar, cât și stabilirea onorariului acestuia.”*

**„ART. 58**

*(1) Principalele atribuții ale administratorului judiciar, în cadrul prezentului titlu, sunt:*

*a) examinarea situației economice a debitorului și a documentelor depuse*

potrivit prevederilor art. 67 sau 74, după caz, și întocmirea unui raport prin care să propună fie intrarea în procedura simplificată, fie continuarea perioadei de observație în cadrul procedurii generale și supunerea aceluși raport aprobării judecătorului-sindic, într-un termen stabilit de acesta, dar care nu va putea depăși 20 de zile de la desemnarea administratorului judiciar;

b) examinarea activității debitorului și întocmirea unui raport amănunțit asupra cauzelor și împrejurărilor care au dus la apariția stării de insolvență, cu menționarea eventualelor indicii sau elemente preliminare privind persoanele cărora le-ar fi imputabilă și cu privire la existența premiselor angajării răspunderii acestora, în condițiile prevederilor art. 169-173, precum și asupra posibilității reale de reorganizare a activității debitorului ori a motivelor care nu permit reorganizarea și depunerea la dosarul cauzei, într-un termen stabilit de judecătorul-sindic, dar care nu va putea depăși 40 de zile de la desemnarea administratorului judiciar;

c) întocmirea actelor prevăzute la art. 67 alin. (1), în cazul în care debitorul nu și-a îndeplinit obligația respectivă înăuntrul termenelor legale, precum și verificarea, corectarea și completarea informațiilor cuprinse în actele respective, când acestea au fost prezentate de debitor;

d) elaborarea planului de reorganizare a activității debitorului, în funcție de cuprinsul raportului prevăzut la lit. a);

e) supravegherea operațiunilor de gestionare a patrimoniului debitorului;

f) conducerea integrală, respectiv în parte, a activității debitorului, în acest ultim caz cu respectarea precizărilor exprese ale judecătorului-sindic cu privire la atribuțiile sale și la condițiile de efectuare a plăților din contul averii debitorului;

g) convocarea, prezidarea și asigurarea secretariatului ședințelor adunării creditorilor sau ale acționarilor, asociațiilor ori membrilor debitorului persoană juridică;

h) introducerea de acțiuni pentru anularea actelor sau operațiunilor frauduloase ale debitorului, încheiate în dauna drepturilor creditorilor, precum și a unor transferuri cu caracter patrimonial, a unor operațiuni comerciale încheiate de debitor și a constituirii unor garanții acordate de acesta, susceptibile a prejudicia drepturile creditorilor;

i) sesizarea de urgență a judecătorului-sindic în cazul în care constată că nu există bunuri în averea debitorului ori că acestea sunt insuficiente pentru a acoperi cheltuielile de procedură;

j) denunțarea unor contracte încheiate de debitor;

k) verificarea creanțelor și, atunci când este cazul, formularea de obiecțiuni la acestea, notificarea creditorilor în cazul neînscrierii sau înscrierii parțiale a creanțelor, precum și întocmirea tabelelor de creanțe;

l) încasarea creanțelor, urmărirea încasării creanțelor referitoare la bunurile din averea debitorului sau la sumele de bani transferate de către debitor înainte de deschiderea procedurii, formularea și susținerea acțiunilor în pretenții pentru încasarea creanțelor debitorului, pentru aceasta putând angaja avocați;

m) încheierea de tranzacții, descărcarea de datorii, descărcarea fideijusurilor, renunțarea la garanții reale, cu condiția confirmării acestor operațiuni de către judecătorul-sindic ;

n) sesizarea judecătorului-sindic în legătură cu orice problemă care ar cere

o soluționare de către acesta;

o) inventarierea bunurilor debitorului;

p) dispunerea evaluării bunurilor debitorului, astfel încât aceasta să fie realizată până la data stabilită pentru depunerea tabelului definitiv al creanțelor;

q) transmiterea spre publicare în BPI a unui anunț cu privire la depunerea la dosar a raportului de evaluare, în termen de două zile de la depunere.

(2) Judecătorul-sindic poate stabili în sarcina administratorului judiciar, prin încheiere, orice alte atribuții în afara celor prevăzute la alin. (1), cu excepția celor prevăzute de lege în competența exclusivă a acestuia".

„ART. 59

(...) (8) **Onorariul administratorului judiciar va fi plătit în baza procesului-verbal al adunării creditorilor prin care s-a stabilit quantumul acestuia, în baza deciziei publicate în BPI sau pe baza hotărârii judecătorești pentru cazurile în care a fost stabilit onorariul provizoriu de către judecătorul-sindic.**"

**Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:**

1. Societatea yyy SRL a intrat în procedură de insolvență conform prevederilor Legii nr. 85/2014 la data de 09.08.2016, iar în baza Procesul verbal al adunării creditorilor societății yyy SRL nr. yy/18.08.2016, s-a hotărât desemnarea comitetului creditorilor, s-a confirmat CII xx, în calitate de administrator judiciar al societății yyy SRL, și s-a stabilit remunerația administratorului judiciar, respectiv un onorariu fix în quantum de ..... euro fără TVA/lună și un onorariu de succes de 7% din sumele recuperate în procedura de insolvență.

2. În intervalul 01.08.2018-31.03.2020, onorariul administratorului judiciar convenit pentru perioada în care debitoarea se afla în insolvență a fost cel stabilit conform adunării creditorilor din data de 09.08.2016, respectiv ..... euro, lunar.

În perioada supusă inspecției fiscale, 10.08.2018 - 31.03.2020, CII xx a facturat, suma de ..... euro, lunar, către societatea yyy SRL, deducând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei.

3. Activitatea desfășurată de administratorul judiciar este definită la art. 58 din Legea 85/2014 privind procedura insolvenței, cu modificările ulterioare, fiind realizată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

4. Având în vedere Jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.**

Astfel, în lumina prevederilor legale mai sus citate, precum și a deciziilor Curții Europene de Justiție invocate, care sunt obligatorii și cu care, de altfel, legislația fiscală națională a fost armonizată, și analizând constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. yy /31.08.2020, rezultă că organele de inspecție fis-

cală, în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată în suma de ..... lei, nu au verificat și analizat intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în folosul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv faptul că onorariul CII xx este stabilit conform legii speciale (Legea 85/2014 privind procedura insolvenței) și este decontat în limita prevederilor legale (limita stabilită prin Procesul verbal al adunării creditorilor societății yyy SRL nr. yy/18.08.2016 cuprinzând tabelul preliminar al creanțelor, publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/19.08.2016).

**Concluzionand**, susținerile organelor de inspecție fiscală sunt neintemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, motiv pentru care se va face aplicarea dispozițiilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

*„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,*

iar contestația urmează a fi admisă pentru TVA în sumă de ..... lei, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. yy/31.08.2020.

#### **1.B) În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare TVA în suma de ..... lei, reprezentând TVA, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul realizării de venituri și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.*

În fapt, petenta yyy a solicitat Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, deschiderea procedurii generale a insolvenței prevăzute de Legea 85/2014 prin cererea yy/30/2016 din data de 08.06.2016.

Prin Încheierea nr. yy din data de 09.06.2018, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/14.06.2016, instanța a admis cererea formulată de debitoarea yyy SRL și a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență față de debitoarea yyy SRL. Totodată, la cererea debitoarei, se desemnează administrator judiciar provizoriu practicianul în insolvență Cabinet Individual de Insolvență xx din yy, CUI ..... și a fixat termenul limită pentru verificarea creanțelor, întocmirea, afișarea și comunicarea tabelului preliminar al creanțelor la data de 15.08.2016.

Conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. yy/31.08.2020, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. yy/31.08.2020, prin care s-a stabilit o diferență de TVA de ..... lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în sumă de ..... lei, reprezentând:

- TVA aferentă document nr....., emis de societatea yy SRL, în valoare de ..... lei;

- TVA aferentă facturii nr. ...., emisă de yy SA, în valoare de ..... lei;

- TVA aferentă facturilor emise de yySRL, în valoare de ..... lei, reprezentând chirie spațiu constând în cladire birou și parcare în județ yy, comuna yy, yy nr..... din imobilul având nr. Cadastral yy-CI, folosit ca sediu social de către societatea verificată așa cum este menționat în contractul de închiriere nr.....

Societatea yy SRL a depus Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiilor prevăzute de art. 292 alin.(2) lit e). din Codul fiscal care a fost înregistrată la AJFP yy sub nr. ....

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

*”... (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;”*

Se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține ca jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.**

Organul de soluționare a contestației reține jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, potrivit căreia se recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat ca este **obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează ca, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe baza de declarații false.**

Simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat în acest sens, precizând următoarele:

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]”;

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.72 Codul de procedură fiscală potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.319 al. 4 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

Din jurisprudența europeană se reține că CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, din punct de vedere managerial, societatea contestatoare considera ca opțiunea în achiziționarea unor servicii, nu poate fi nici cenzurată, și nici măcar analizată de către inspectorii fiscali, întrucât ele ar încălca principiul libertății de gestiune.

Pe de altă parte, în **virtutea principiului libertății de gestiune a întreprinderii**, anumite achiziții pot fi angajate și permise, însă regimul de deductibilitate fiscală al TVA aferentă acestor achiziții este supus reglementărilor fiscale.

Or, așa după cum este consemnat în raportul de inspecție fiscală, organele de control au arătat că aceste achiziții nu pot fi considerate în nici o circumstanță de natura a servi activității economice a societății.

Câta vreme societatea contestatoare nu și-a îndeplinit obligația privind proba, respectiv nu a demonstrat necesitatea utilizării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile, aceasta nu poate beneficia de deducerea TVA.

Învederăm faptul că neacordarea dreptului de deducere TVA s-a datorat faptului că petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă pentru a demonstra că acesta a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile.



Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau întocmite în raport cu terțe persoane astfel încât să depășească caracterul „*pro causa*” al înscrisurilor/sușținerilor emanate si sa ateste fapte care s-au produs în realitate in sensul inițierii efective a demersurilor în vederea materializării intenției exprimate de contestatara.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-si deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, și anume: achizițiile sa fie reale, să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile cu drept de deducere și să nu facă parte dintr-o operațiune de fraudare a taxei. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai să dețină factura în care este înscrisa taxa pe valoarea adăugata deductibila, ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate și au fost destinate utilizării in folosul propriilor operațiuni taxabile.

În concluzie, legislația internă și comunitară nu prevede exercitarea netulburată a dreptului de deducere, fiind suficientă deținerea unei facturi, contribuabilii având dreptul să deducă numai TVA aferentă unor achiziții reale, iar daca sunt reale sa fie efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile.

#### **Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:**

Societatea yyy SRL a intrat în procedură de insolvență conform prevederilor Legii nr. 85/2014 la data de 09.08.2016.

În perioada supusă inspecției fiscale societatea nu a obținut nici un venit, în schimb a achiziționat servicii, unele dintre acestea- yy ..... SRL(..... lei) și yy SA(..... lei) sunt esențiale și se justifică.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugată in suma de ..... lei, aferenta serviciilor achizițioate nefiind considerate a fi în folosul operatiunilor potrivit prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară susține că organul fiscal a respins în mod nelegal și nejustificat dreptul de deducere a TVA in suma de ..... lei, înscrisă în facturile emise de prestatorii de servicii.

Simpla susținere a petentei că, dacă societatea este în faliment nu înseamnă că aceasta nu mai realizează nicio activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile nu este suficientă în susținerea rezolvării favorabile a contestației; mai mult în perioada verificată aceasta nu a obținut nici un venit căruia sa-i corespundă o TVA colectată, nu a demonstrat care este motivul pentru care a procedat la inchirierea unui spatiu (ce operatiuni taxabile a intentionat sa realizeze prin aceasta achizitie) dar, luând în considerare că serviciile privind semnătura digitală sunt esențiale, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.**

**(2) In cazul admiterii contestației se decide, după caz, anulara totala sau parțiala a actului atacat”,**  
iar contestația urmează a fi:

- admisă pentru TVA în sumă de ..... lei, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. yy /31.08.2020;

- respinsă ca neintemeiată pentru TVA în sumă de ..... lei.

## **2. În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare această creanță în sumă de ..... lei, reprezentând TVA colectată, în condițiile în care societatea yy SRL, în procedură generală de insolvență, nu a respectat prevederile legale, diminuând TVA colectată aferentă unei perioade anterioare deschiderii procedurii insolvenței.*

În fapt, petenta yy SRL a solicitat Tribunalului yy, Secția a II-a Civilă, deschiderea procedurii generale a insolvenței prevăzute de Legea 85/2014 prin cererea yy/30/2016 din data de **08.06.2016**.

Societatea yy SRL, a emis factura nr. .... către societatea yy SRL în suma totală de ..... lei, din care TVA colectată în sumă de ..... lei, reprezentând stornare facturi chirie aferentă contractelor nr. .... și nr. ....(anexa de lucru), facturi emise în perioada 2011-2013 (anexa de lucru) și confirmate prin extrasul de cont 4111 „*Clienți*”, înregistrat sub nr.....de către yy SRL (anexa de lucru).

Societatea yy SRL nu a achitat sumele restante și a deschis procedura de insolvență în dosarul nr. yy/62/2014 pe rol la Tribunalul yy. În aceste condiții, yy SRL a solicitat înscrierea la masa credală cu suma de ..... lei reprezentând valoare totală debit neachitat în sumă de ..... lei și penalități conform contractului, în sumă de ..... lei (fișa de calcul - anexa de lucru). Aceasta cerere a fost admisă de către Tribunalul yy, iar Tabelul definitiv al creditorilor afișat la data de 31.08.2015 și publicat în Buletinul procedurilor de insolvență nr.yy/03.09.2015 a confirmat ca yy SRL este înscrisă cu creanța verificată în sumă de ..... lei.

În Sentința civilă nr. yy/SIND din data de 28.05.2019, publicată în Buletinul procedurilor de insolvență nr. yy/07.06.2019, judecătorul sindic dispune închiderea procedurii insolvenței debitoarei yy SRL și radierea acesteia din Registrul Comerțului.

Societatea yy SRL este radiată din luna **06.2019** și, ca urmare, nu mai deține un cod valid de TVA.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea verificată nu avea dreptul să colecteze suma de ..... lei, având în vedere prevederile art. 319 alin.(20) lit. f) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 319 alin.(20) lit f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată că:

„ factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă; ”.

De asemenea, în speță sunt aplicabile și prevederile art. 303 din Legea nr. 217/2015 privind Codul fiscal:  
„ART. 303

*Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316*

*(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.*

*(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 323.*

*(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.*

*(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 323, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție:*

*a) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobată înlesnirea la plată;*

*b) în primul decont de taxă depus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală potrivit Legii nr. 85/2014, nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014.*

*(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3) și (4), diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție sau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă sau la taxa de plată cumulată, după caz, rezultate în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată, sau, după caz, a taxei de plată, cumulată.*

*(6) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată,*

rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(7) Persoanele, înregistrate conform art. 316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind raportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare.”

coroborat cu art. 1 și 2 din Ordinul nr. 591 din 27 ianuarie 2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată"

„ART. 1

Se aprobă modelul și conținutul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", cod MFP: 14.13.01.02, prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 2

Formularul prevăzut la art. 1 se completează și se depune conform instrucțiunilor de completare prevăzute în anexa nr. 2.

Anexa 2

Instrucțiuni de completare a formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată"

(...)Nu se înscriu în decont:

- taxa pe valoarea adăugată din facturile de executare silită, de către persoanele abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor supuse executării silite;

- taxa cumulată de plată pentru care a fost aprobată o înlesnire la plată;  
- taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare;

- soldul sumei negative de taxă, înscris în decontul aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.(...)"

Art. 303 alin. (1), (3), (4)și (5) din Codul fiscal (Legea nr. 207/2015), aplicabil în speță, reglementează procedura de determinare a diferenței negative de TVA.

Astfel, în situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare suma negativă a taxei. Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la

suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă, din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin decontul de taxă prevăzut la art. 323, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

Art. 303 alin. (7) din Lege nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează ipoteza în care, la sfârșitul perioadei fiscale de raportare, rezultă un sold negativ de TVA, caz în care persoana impozabilă are 2 opțiuni: fie solicită rambursarea, fie reportează soldul negativ în decontul următor.

În acest context, din analiza Directivei TVA rezultă că dispozițiile art. 303 alin. (7) din Codul fiscal, transpun prevederile art. 183 din Directivă potrivit căror:

*„Atunci când, pentru anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.*

*Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”*

Pe cale de consecință, Directiva TVA a lăsat la latitudinea statelor membre posibilitatea de a stabili condițiile pe care le impun persoanelor impozabile, în situația în care la sfârșitul perioadei rezultă o sumă negativă de TVA.

Pe de altă parte, același text de lege, art. 303 alin. (7) din Codul fiscal stabilește conduită pe care trebuie să o aibă contribuabilul în cazul în care intră în insolvență.

Or, în cazul în speță, yyy SRL nu a respectat această conduită reglementată de lege.

Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, prevede următoarele:

*„ART. 102*

*(1) Cu excepția salariilor ale căror creanțe vor fi înregistrate de administratorul judiciar conform evidențelor contabile, toți ceilalți creditori, ale căror creanțe sunt anterioare datei de deschidere a procedurii, vor depune cererea de admitere a creanțelor în termenul fixat în hotărârea de deschidere a procedurii; cererile de admitere a creanțelor vor fi înregistrate într-un registru, care se va păstra la grefa tribunalului. Sunt creanțe anterioare și creanțele bugetare constatate printr-un raport de inspecție fiscală întocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului.*

În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițialinițiale, dacă este cazul.”

„ART. 114

(1) **Cu excepția cazului în care notificarea deschiderii procedurii s-a făcut cu încălcarea dispozițiilor art. 42, titularul de creanțe anterioare deschiderii procedurii, care nu depune cererea de admitere a creanțelor până la expirarea termenului prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), va fi decăzut, cât privește creanțele respective, din dreptul de a fi înscris în tabelul creditorilor și nu va dobândi calitatea de creditor îndreptățit să participe la procedură. El nu va avea dreptul de a-și realiza creanțele împotriva debitorului sau a membrilor ori asociațiilor cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare ulterior închiderii procedurii, sub rezerva ca debitorul să nu fi fost condamnat pentru bancrută simplă sau frauduloasă ori să nu i se fi stabilit răspunderea pentru efectuarea de plăți ori transferuri frauduloase.**

(2) **Decăderea va fi constatată de către administratorul judiciar/lichidatorul judiciar, care nu va mai înscrie creditorul în tabelul creditorilor.”**

Se constată că deschiderea procedurii insolvenței marchează începutul unei perioade fiscale speciale, o societate odată intrată în insolvență având dreptul să achite datoriile sale anterioare doar în anumite condiții, cu respectarea ordinii și a procedurilor prevăzute de lege. Recuperarea creanțelor față de o societate în insolvență este guvernată de dispozițiile legii speciale, care reglementează o procedură colectivă și concursuală care are în vedere recuperarea creanțelor tuturor creditorilor, inclusiv recuperarea creanțelor fiscale.

În acest scop, legiuitorul instituie în sarcina titularului unei creanțe anterioare deschiderii procedurii obligația depunerii în termenul legal a declarației de creanță, neîndeplinirea acestei obligații producând efecte asupra realizării acestei creanțe.

În acest scop, legiuitorul instituie în sarcina titularului unei creanțe născute anterior deschiderii procedurii obligația depunerii în termenul legal a declarației de creanță, neîndeplinirea acestei obligații producând efectul prevăzut de art. 76 din Legea nr. 85/2006 asupra realizării acestei creanțe, în sensul că respectivul creditor nu va mai avea dreptul de a-și realiza creanța împotriva debitorului în timpul procedurii sau după închiderea acesteia și nici împotriva membrilor ori asociațiilor cu răspundere nelimitată ai persoanei juridice debitoare în timpul procedurii și nici ulterior închiderii procedurii, cu excepția cazului în care debitorul a fost găsit vinovat de bancrută simplă sau bancrută frauduloasă sau s-a angajat răspunderea membrilor organelor de conducere pentru efectuarea de plăți sau transferuri frauduloase. Orice procedură care ar avea ca scop realizarea unei creanțe în mod individual este suspendată conform dispozițiilor art. 36 din Legea nr. 85/2006, în timp ce debitorul este obligat să își recupereze creanțele în vederea maximizării averii sale.

În aceste condiții se poate aprecia că în cursul acestei proceduri speciale de insolvență nu mai pot fi aplicate, în ceea ce privește realizarea creanțelor, dispozițiile contrare dintr-o altă lege, chiar dacă aceasta reglementează o procedură de stabilire a creanțelor fiscale, așa cum este Codul fiscal. Concursul dintre legea specială și legea generală se rezolvă în favoarea primei, conform principiului *specialia generalibus derogant*. Codul fiscal reglementează procedura generală de stabilire a creanțelor fiscale și de recuperare a creanțelor fiscale împotriva debitorilor care nu se află în situații speciale, cum este procedura de insolvență, iar Legea nr. 85/2006 reglementează procedura specială de realizare a tuturor creanțelor, inclusiv a creanțelor fiscale față de un debitor în insolvență.

În acest context, nici dreptul petentei de diminuare a unei creanțe fiscale născută anterior deschiderii procedurii insolvenței nu poate fi acceptat.

Pe cale de consecință, Directiva TVA a lăsat la latitudinea statelor membre posibilitatea de a stabili condițiile pe care le impun persoanelor impozabile, în situația în care la sfârșitul perioadei rezultă o sumă negativă de TVA.

Pe de altă parte, același text de lege, art. 303 alin. (7) din Codul fiscal stabilește conduită pe care trebuie să o aibă contribuabilul în cazul în care intră în insolvență.

**Or, în cazul în speță, yyy SRL nu a respectat această conduită reglementată de lege.**

În acest scop, legiuitorul instituie în sarcina titularului unei creanțe anterioare deschiderii procedurii obligația depunerii în termenul legal a declarației de creanță, neîndeplinirea acestei obligații producând efecte asupra realizării acestei creanțe.

**Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:**

Societatea yyy SRL a intrat în procedură de insolvență conform prevederilor Legii nr. 85/2014 la data de **09.08.2016**.

Intrarea în insolvență a societății presupune începutul unei noi perioade fiscale, petenta a stornat TVA colectată aferentă unei perioade anterioare deschiderii procedurii insolvenței - contrar prevederilor legale mai sus citate.

Organele de inspecție fiscală în mod corect au apreciat că societatea verificată nu avea dreptul să colecteze suma de ..... lei reprezentând stornare facturi către societatea yy SRL, facturi emise în perioada 2011-2013, perioadă anterioară deschiderii procedurii insolvenței a societății yyySRL.

Prin urmare, considerând cele mai sus - menționate, documentele existente la dosarul cauzei întrucât societatea yyy SRL, în procedură generală de insolvență, nu a respectat prevederile legale, diminuând TVA colectată aferentă unei perioade anterioare deschiderii procedurii insolvenței, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr.yy/31.08.2020 **pentru TVA în sumă de ..... lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

**DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de petenta yy SRL, în procedură generală de insolvență, împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. yy/31.08.2020, **pentru TVA în sumă de ..... lei (..... lei+..... lei).**

**2. Admiterea, în parte, a contestației** formulate de petenta yy SRL, în procedură generală de insolvență, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/31.08.2020, **pentru TVA în sumă de ..... lei (..... lei+..... lei),** cu consecința anulării parțiale a acesteia.

- prezenta decizie se comunică la:

- societății **yy SRL** ;
- AJFP yy- Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice.

**Prezenta decizie** poate fi atacată la Tribunalul yy în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**

.....