

DECIZIE NR. 1984 din 23.12.2021
privind soluționarea contestației formulate de XXX -în faliment,
înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. YY

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. XX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr., cu privire la contestația formulată de XXX, în faliment, CUI RO, cu domiciliul fiscal în localitatea YY, XX, DN, Km..... nr....., jud. YY.

Contestația formulată de societatea XXX, în faliment, a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX-Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 sub nr.

Contestația a fost semnată de lichidatorul judiciar XXXSPRL, practician în insolvență YY .

Prin Adresa nr. transmisă XXX Societate Civilă Profesională, cu sediul în XX, str. nr....., et....., jud.YY, lichidator judiciar al societății XXX în faliment, 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 XXt Filiala YY SPRL,(fosta XXXSPRL) nr., cuprinde copia „Comunicării Încheiere de ședință nr..... pronunțată la 21.03.2013” publicată în Buletinul procedurii de insolvență nr., pronunțată de Tribunalul XX-..... a II-a Civilă în dosarul nr. privind deschiderea procedurii simplificate de faliment, prevăzută de Legea nr. 85/2014 formulată de debitoarea XXX și numirea lichidatorului judiciar practician în insolvență Casa de InsolvențăYY SPRL, cu sediul în XX, str., nr....., ap....., jud.YY.

Prin aceeași adresa s-a transmis de către XXt Filiala YY SPRL Adresa nr..... transmisă acesteia de către Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență din România prin care XXt Filiala YY SPRL este înștiințată că „*urmare a operațiunilor de cesiune integrală a părților sociale de la XX SPRL (pe care aceasta le-a deținut în calitate de asociat unic la XX SPRL, XX SPRL, XX SPRL și YY) către XX, XX Filiala YY SPRL își păstrează CUI, CIF și RFO, nr. matricol și alte mențiuni referitoare la înregistrarea filialei, cu excepția schimbării de denumire care a fost operată prin indicarea apartenenței filialei la societatea mamă XXT SPRL. (...)*”.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XX, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XX, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de lei, reprezentând TVA.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **07.06.2021** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. XX, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul

prevăzută de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă prin poștă în data de 23.07.2021 și înregistrată la AFFP YY sub nr. și înregistrată la AIF

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 procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta XXX.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XX emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., contestatarea susține următoarele:

Cu privire la TVA în cuantum de lei, respinsă la rambursare, petenta expune următoarele motive:

În fapt, contrar susținerilor echipei de inspecție fiscală, taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada 01.10.2019-31.03.2021 în sumă de lei se încadrează în cerințele art. 297 alin.(4) din Legea nr.227/2015, acestea fiind operațiuni taxabile, iar faptul că în perioada pentru care se solicită TVA la rambursare, societatea XXX SA nu înregistrează venituri nu este un argument pentru refuzul dreptului de rambursare. Taxa pe valoarea adăugată rezultată în această perioadă îndeplinește toate condițiile de deductibilitate prevăzute de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal întrucât acestea sunt aferente operațiunilor taxabile conform art.297 alin. 4 din Legea nr. 227/2015:

„(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;(...)”

Mai mult decât atât, în susținerea argumentelor aduse petenta arată următoarele:

- Aceleași tipuri de operațiuni care dau drept de deducere tipuri de operațiuni care dau drept de deducere au fost desfășurate și în perioada 30.09.2019, pentru care nu s-a refuzat rambursarea, ci s-a acceptat spre rambursare o sumă mare față de cea solicitată pentru perioada 01.10.2019-31.03.2021, așa cum rezultă și din inspecție fiscală nr....., iar situația societății nu s-a schimbat între timp, în faliment din anul 2013. Arată astfel că scopul principal al activității unei societăți în lichidarea activelor și recuperarea creanțelor, inclusiv cele fiscale pentru acoperirea debitorului, de la deschiderea procedurii, până la închiderea acesteia, acesta neschimbându-se pe parcursul procedurii. Mai mult decât atât, și în cadrul Raportului de inspecție fiscală din perioada 01.01.2019-30.09.2019 (perioadă supusă verificării) nu au existat venituri, însă nu a fost respinsă rambursarea TVA-ului de recuperat din această perioadă;

- Societatea nu are codul de TVA anulat, nu este inactivă, nu a desfășurat achiziții de la furnizori inactivi fiscali astfel încât să existe premise de nedeductibilitate a achizițiilor efectuate;

- Exemplul dat de către echipa de inspecție fiscală privind limitarea dreptului de deducere investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice nu se

poate asocia cu situația societatea XX, deoarece achizițiile efectuate nu reprezintă investiții.

Având în vedere toate aspectele expuse anterior petenta solicită organului fiscal să procedeze la corectarea Raportului de Inspecție Fiscală din 02.06.2021 și Deciziei de impunere nr. XX, având nr. de ieșire din 03.06.2021 în sensul aprobării la rambursare a sumei de lei.

Se anexează contestației următoarele:

1. Raportul de inspecție fiscală nr.....;
2. Raportul de Inspecție Fiscală XX
3. Decizia de impunere nr.;
4. Punct de vedere RIF nr.

II. În Raportul de inspecție fiscală nr..... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XX, s-au consemnat următoarele:

Societatea XXX S.A. a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind analiza TVA de rambursat pentru perioada 01.10.2019 - 31.03.2021, în baza decontului de taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. depus de societate pentru luna martie.

Începerea inspecției fiscale a fost consemnată la poziția nr..... din Registrul unic de control, seria A, nr.

Perioada fiscală pentru TVA este luna calendaristică pentru perioada 01.10.2019-31.12.2020 respectiv trimestrul calendaristic pentru perioada 01.01.2021-31.03.2021 .

Societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 06.07.2002 și este înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari din data de 01.01.2017 până în prezent.

Organele de inspecție menționează ca societatea aplică în perioada verificată sistemul TVA la încasare prevăzut la art.282 alin.(3) din Legea nr. 227/2015.

Societatea XXX S.A. se află în procedura de faliment, fiind desemnata ca lichidator judiciar CASA XX SPRL, conform Încheierii Tribunalului XX nr..... din data de 21.03.2013.

Obiectul de activitate conform CAEN este Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate -6820, dar în perioada verificată nu a desfășurat nicio activitate, nu colectează TVA și nu realizează venituri din operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, prevăzute la art.270 - 272 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare.

În consecință, nu s-au emis facturi pentru venituri impozabile sau pentru venituri înregistrate în avans și nu s-au încasat sume pentru avansuri pentru care intervine faptul generator și exigibilitatea TVA.

Cu privire la TVA deductibilă pentru perioada 01.10.2019 - 31.03.2021, cu control anticipat:

Agentul economic și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru achiziții de bunuri și servicii în baza documentelor prevăzute de Legea nr. 227/2015, art.299 alin.(1) lit.a), respectiv facturi care conțin informațiile prevăzute la art.319 alin.(20) din Codul fiscal.

În perioada 01.10.2019 - 31.03.2021 societatea deduce TVA în sumă totală de lei, din care :

- TVA în suma de lei pentru achiziții de cartuș toner, hârtie copiator, dosare, lipici de la societatea XX ;
- TVA în suma de lei pentru achiziții de servicii de XX ;
- TVA în suma de lei în baza facturilor emise de pe care se menționează “retribuție” sau “retribuție fixa” ; conform celor declarate de împuternicită d-na XXX, aceste facturi sunt emise pentru servicii aferente gestionării procedurii de faliment.

Facturile de achiziție sunt prezentate în anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere că, în perioada verificată, societatea nu a realizat venituri din operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, organul de inspecție fiscală a considerat ca nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a dreptului de deducere prevăzute la art.297 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

”Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile;
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării// prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;
- d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
- e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

De asemenea, din verificarea efectuată organul de inspecție, a constatat că nu exista nici o perspectiva de a desfășura activitate economică întrucât societatea se afla în faliment și nu are salariați angajați.

În acest caz nu este confirmată intenția de a desfășura activitate economică, prevăzută de Titlul VII, Cap. X, pct. 67 alin.(4) din H.G. 1/2016 pentru aprobarea normelor de aplicare a Codului fiscal, respectiv :

”O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarea efectivă a activității sale.

În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C- 110/98 Gabalfrisa.”

S-a verificat TVA neexigibila rezultata din aplicarea sistemului TVA la încasare pentru achizițiile de la furnizori interni, constatându-se ca societatea și-a exercitat dreptul de deducere la data achitării furnizorilor în condițiile art.297 alin.(2) din Legea nr. 227/2015. La data de 31.03.2021 nu exista în sold TVA neexigibila aferenta furnizorilor interni neachitați.

În consecință, organul de control a stabilit o TVA fără drept de deducere în suma de lei care se va respinge la rambursare din soldul sumei negative de taxa la 31.03.2021.

Referitor la TVA deductibila s-au mai constatat :

- nu s-a dedus TVA aferenta cheltuielilor de protocol;
- evidenta contabila este organizata analitic pe furnizori;
- contribuabilul nu utilizează regimul mixt de taxare;
- exista facturi pentru bunuri achiziționate care nu sunt destinate unor operațiuni taxabile.

Recapitulație privind TVA deductibila pentru perioada 01.10.2019-31.03.2021, cu control anticipat:

- TVA deductibila stabilita de societate: lei
- TVA deductibila stabilita de control: lei
- TVA fără drept de deducere : lei

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de XXX, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar 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 condițiile în care nu au analizat dacă deductibilitatea TVA aferenta unor servicii constând în onorariu lichidator judiciar a fost facturat în baza procesului-verbal al adunării creditorilor prin care s-a stabilit cuantumul acestuia, respectiv în baza deciziei publicate în BPI sau pe baza hotărârii judecătorești pentru cazurile în care a fost stabilit onorariul provizoriu de către judecătorul-sindic.

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, organul de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de lei compusă din:

- TVA în suma de lei în baza facturilor emise de..... pe care se menționează “retribuție” sau “retribuție fixă” ; conform celor declarate de împuternicită d-na XXX, aceste facturi sunt emise pentru servicii aferente gestionării procedurii de faliment;

- TVA în suma de lei pentru achiziții de cartuș toner, hârtie copiator, dosare, lipici de la societatea XX ;

- TVA în suma de lei pentru achiziții de servicii de XX

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată este în faliment din data de 21.03.2013 și, pe considerentul ca nu mai desfășoară nicio activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile, a apreciat că petenta 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....., Serviciul Soluționare contestații a solicitat organelor de inspecție să procedeze la completarea dosarului contestației în conformitate cu pct. 3.1-3.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv să precizeze în ce măsură aceștia au ținut seama de prevederile Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările ulterioare, și de Hotărârea CJUE în cauza C-182/20, atașată adresei, conform căreia:

„Articolele 184-186 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de taxă pe valoarea adăugată pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză.”

Răspunsul dat de echipa de inspecție prin Adresa nr. este „Având în vedere că, în perioada verificata societatea nu a realizat venituri din operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei, organul de control consideră că nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a dreptului de deducere prevazute la art.297, alin.(4) din Legea nr. 227/2015.Din verificarea efectuată rezulta ca nu exista nici o perspectiva de a desfășura activitate economica întrucât societatea se afla în faliment și nu are salariați angajați.

În acest caz nu este confirmată intenția de a desfășura activitate economica, prevazuta de Titlul VII, Cap. X, pct. 67, alin.(4) din H.G. 1/2016 pentru aprobarea normelor de aplicare a Codului fiscal, respectiv :

”O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarii efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.”

Contrar susținerilor echipei de inspecție fiscală, **petenta arată** că taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada 01.10.2019-31.03.2021 în sumă de lei se încadrează în cerințele art. 297 alin.(4) din Legea nr.227/2015, acestea fiind operațiuni taxabile, iar faptul că în perioada pentru care se solicită TVA la

rambursare, societatea XXX SA nu înregistrează venituri nu este un argument pentru refuzul dreptului de rambursare.

Mai mult decât atât, în susținerea argumentelor aduse petenta arată următoarele că aceleași **tipuri de operațiuni** care dau drept de deducere au fost desfășurate și în perioada 01.01.2014-30.09.2019, pentru care nu s-a refuzat rambursarea, ci s-a acceptat spre rambursare o sumă mare față de cea solicitată pentru perioada 01.10.2019-31.03.2021, așa cum rezultă și din inspecție fiscală nr....., iar situația societății nu s-a schimbat între timp, în faliment din anul 2013.

Susține că scopul principal al activității unei societăți în faliment este lichidarea activelor și recuperarea creanțelor, inclusiv cele fiscale pentru acoperirea debitorului, de la deschiderea procedurii, până la închiderea acesteia, acesta neschimbându-se pe parcursul procedurii. Mai mult decât atât, și în cadrul Raportului de inspecție fiscală din perioada 01.01.2014-30.09.2019 (perioadă supusă verificării) nu au existat venituri, însă nu a fost refuzată rambursarea TVA de recuperat din această perioadă. Exemplul dat de către echipa de inspecție fiscală privind limitarea dreptului de deducere investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice nu se poate asocia cu situația societății XX -în faliment deoarece achizițiile efectuate nu reprezintă investiții.

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 exigibilității 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 exigibilitatea taxei.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Dreptul de deducere a TVA este regula, întrucât această taxă este una neutră, agenții economici implicați în ciclul de producție având dreptul de a compensa TVA deductibilă cu TVA colectată pe tot parcursul desfășurării activității, principiu enunțat de către Directiva CCE nr. 112/2006. Principiul neutralității fiscale impune respectarea dreptului de deducere pentru toate persoanele dintr-un lanț comercial, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție. Singura excepție o reprezintă existența unei fraude.

În fapt, în acest caz se pune problema dreptului de deducere pentru achizițiile care au fost efectuate în vederea realizării unei producții agricole care nu a fost obținută din motive independente de voință persoanei impozabile (agricultorul).

Astfel, potrivit art. 297 din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deducă taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în vederea realizării de operațiuni taxabile. Potrivit normelor meteorologice, dreptul de deducere a TVA poate fi păstrata și în situația în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (2) din Codul Fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economica a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) împotriva Statului Belgian. In astfel de situații persoana impozabila trebuie totuși sa dovedească **intenția de a desfășura activități taxabile** și de a aduce toate dovezile necesare în vederea stabilirii faptului ca, deși a efectuat toate demersurile necesare în vederea obținerii și valorificării cu TVA a producției, aceasta nu a putut fi obținută ca urmare a unor cauze independente de voința persoanei impozabile.

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că 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 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6- a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei 20/24 a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit**

când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Hotărârea CJUE în cauza C-182/20 prevede că:

„Articolele 184-186 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de taxă pe valoarea adăugată pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și 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, „printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză”**, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

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, asociaților 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 fideiujusorilor, 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 cuantumul 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.”

Remunerația practicienilor în insolvență este, fără îndoială, unul dintre drepturile prevăzute de O.U.G. nr. 86/2006, republicată, în beneficiul acestora, ca o **contraprestație a serviciilor profesionale desfășurate în dosarele de insolvență în care sunt numiți în calitate de administratori judiciari sau lichidatori judiciari.**

Activitatea practicianului în insolvență confirmat urmează a fi remunerată conform onorariului confirmat de adunarea creditorilor pentru întreaga perioadă în care acesta își exercită mandatul, indiferent dacă debitorul insolvent se găsește în perioada de observație, în cea de reorganizare în baza unui plan confirmat ori în faliment.

De asemenea, odată confirmat, onorariul practicianului în insolvență urmează a fi achitat în cuantumul și cu periodicitatea stabilite de adunarea creditorilor, în baza documentelor justificative ale creanței, respectiv a procesului-verbal al adunării creditorilor de stabilire a onorariului și a facturilor fiscale emise de forma de organizare în care practicianul în insolvență își desfășoară activitatea.

Practicianul în insolvență este un mandatar al justiției, **ale cărui atribuții includ supravegherea și, după caz, administrarea întregii proceduri.**

Cristalizarea pe parcursul evoluției legislative a rolului și atribuțiilor practicianului în insolvență s-a manifestat în cadrul unei corelări firești dintre acestea și puterile acordate celorlalți participanți în procedură, astfel încât **scopul final (maximizarea sumelor obtenabile de către creditorii) să poată fi atins.**

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

1. Organele de inspecție fiscală prin răspunsul dat nu s-au pronunțat dacă au ținut seama de prevederile Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările ulterioare, și de Hotărârea CJUE în cauza C-182/20.

2. Mai mult, prin adresa nr., D.G.R.F.P. prin Serviciul Soluționare Contestată 1, în temeiul pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015, a solicitat A.J.F.P. YY ca în completare la Adresa cu propuneri de soluționare a contestației nr. YY să-și exprime punctul de vedere să precizeze în ce măsură organele de inspecție au ținut

seama de prevederile Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările ulterioare, și de Hotărârea CJUE în cauza C-182/20, însă au refuzat să analizeze și și-au menținut punctul de vedere în ce privește nedeductibilitatea TVA în sumă de lei.

3. 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 „*printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză*”, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.**

Achizițiile/prestările de servicii legate de lichidarea activității economice nu pot fi considerate că ar fi destinate pentru alte scopuri decât activitatea economică. Așa cum achizițiile/prestările de servicii de înființare a unei firme sunt deductibile, în același fel ar trebui să fie deductibile și cele legate de lichidare.

4. 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, s-a solicitat echipei de inspecție să **analizeze 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 dacă onorariul XXXSPRL 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).**

Având în vedere:

- refuzul echipei de inspecției fiscale de a da curs solicitării Serviciului Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. YY de a **analiza 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 dacă onorariul XXXSPRL 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);**

- că pentru lămurirea stării de fapt echipa de inspecție fiscală avea posibilitatea de a efectua o constatare la fața locului, în temeiul art. 65 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens un proces-verbal de constatare”

coroborat cu prevederile pct.9.10 din OPANAF nr.3741/2015, care precizează:

“La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua

cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”,
dar a refuzat acest fapt;

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. YY se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra stabilirii deductibilității TVA în sumă de lei, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de respectarea prevederilor Legii. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările ulterioare, și de Hotărârea CJUE în cauza C-182/20, conform căreia:

„Articolele 184-186 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de taxă pe valoarea adăugată pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză.”

În consecință, se impune reanalizarea situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(3) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., **în ceea ce privește TVA în sumă de lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de

efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea temeinică a respectării prevederilor art. 57, 58, 59 din Legea nr. 85 /2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările ulterioare, și de Hotărârea CJUE în cauza C-182/20, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului .

Potrivit pct.11.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

III.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar 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 condițiile reprezintă achiziții de cartuș toner, hârtie copiator, dosare, lipici și de servicii de XX

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, organul de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de lei compusă din:

- TVA în suma de lei în baza facturilor emise de..... pe care se menționează “retributie” sau “retribuție fixă” ; conform celor declarate de imputernicită d-na XXX, aceste facturi sunt emise pentru servicii aferente gestionării procedurii de faliment;

- TVA în suma de lei pentru achiziții de cartuș toner, hârtie copiator, dosare, lipici de la societatea XX ;

- TVA în suma de lei pentru achiziții de servicii de XX

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată este în faliment din data de 21.03.2013 și, pe considerentul ca nu mai desfășoară nicio activitate destinată utilizării în scopul obținerii de operațiuni taxabile, a apreciat că petenta 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.

Contrar susținerilor echipei de inspecție fiscală, **petenta arată** că taxa pe valoarea adăugată dedusă în perioada 01.10.2019-31.03.2021 în sumă de lei se încadrează în cerințele art. 297 alin.(4) din Legea nr.227/2015, acestea fiind operațiuni taxabile, iar faptul că în perioada pentru care se solicită TVA la rambursare, societatea XXX SA nu înregistrează venituri nu este un argument pentru refuzul dreptului de rambursare.

Susține că scopul principal al activității unei societăți în faliment este lichidarea activelor și recuperarea creanțelor, inclusiv cele fiscale pentru acoperirea debitorului, de la deschiderea procedurii, până la închiderea acesteia, acesta neschimbându-se pe parcursul procedurii. Mai mult decât atât, și în cadrul Raportului de inspecție fiscală din perioada 01.01.2014-30.09.2019 (perioadă supusă verificării) nu au existat venituri, însă nu a fost refuzată rambursarea TVAi de recuperat din această perioadă. Exemplul dat de către echipa de inspecție fiscală privind limitarea dreptului de deducere investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități

economice nu se poate asocia cu situația societății XX -în faliment deoarece achizițiile efectuate nu reprezintă investiții.

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 exigibilității 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 exigibilitatea taxei.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Dreptul de deducere a TVA este regula, întrucât această taxă este una neutră, agenții economici implicați în ciclul de producție având dreptul de a compensa TVA deductibilă cu TVA colectată pe tot parcursul desfășurării activității, principiu enunțat de către Directiva CEE nr. 112/2006. Principiul neutralității fiscale impune respectarea dreptului de deducere pentru toate persoanele dintr-un lanț comercial, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție. Singura excepție o reprezintă existența unei fraude.

În fapt, în acest caz se pune problema dreptului de deducere pentru achizițiile care au fost efectuate în vederea realizării unei producții agricole care nu a fost obținută din motive independente de voința persoanei impozabile (agricultorul).

Astfel, potrivit art. 297 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în vederea realizării de operațiuni taxabile. Potrivit normelor meteorologice, dreptul de deducere a TVA poate fi păstrată și în situația în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 297 alin. (2) din Codul Fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO) împotriva Statului Belgian. În astfel de situații persoana impozabilă trebuie totuși să dovedească **intenția de a desfășura activități taxabile** și de a aduce toate dovezile necesare în vederea stabilirii faptului că, deși a efectuat toate demersurile necesare în vederea obținerii și valorificării cu TVA a producției, aceasta nu a putut fi obținută ca urmare a unor cauze independente de voința persoanei impozabile.

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO),

conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că 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 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei 20/24 a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Hotărârea CJUE în cauza C-182/20 prevede că:

„Articolele 184-186 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia deschiderea unei proceduri de faliment față de un operator economic, care implică lichidarea activelor sale în beneficiul creditorilor săi, determină în mod automat obligația acestui operator de a regulariza deducerile de taxă pe valoarea adăugată pe care le-a efectuat pentru bunuri și servicii achiziționate anterior intrării sale în faliment, atunci când deschiderea unei astfel de proceduri nu este de natură să împiedice continuarea activității economice a operatorului menționat, în sensul articolului 9 din această directivă, printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și 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, „printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză”,** chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

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

TVA în sumă de lei aferentă achizițiilor de cartuș toner, hârtie copiator, dosare, lipici și de servicii de XX sunt afectuate în scopul lichidării societății contestatoare, fapt pentru care, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, este deductibilă, contrar afirmațiilor organelor de inspecție fiscală care nu au avut în vedere faptul că **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, „printre altele în scopul lichidării întreprinderii în cauză”,** chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Concluzionând, susținerile organelor de inspecție fiscală sunt neintemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, motiv pentru care 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 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. XX

*

*

*

În ceea ce privește Raportul de inspecție fiscală nr., se reține că raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, motiv pentru care s-a soluționat contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. XX

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX, emisă pentru XXX - în faliment de Administrația Județeană a Finanțelor Publice YY, pentru suma totală de lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă, și pentru aceeași obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de reținerile din prezenta decizie.

2. Admiterea, în parte, a contestației formulate de petenta XXX - în faliment împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. XX, **pentru TVA în sumă de lei**, cu consecința anulării parțiale a acesteia.

- prezenta decizie se comunică :
 - societății XXX ;
 - AJFP YY - Inspecție fiscală

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

.....,
DIRECTOR GENERAL