

Cod ECLI

Prezentul document este supus reglementărilor aflate sub incidența Regulamentului U.E. 2016/679

R O M Â N I A
CURTEA DE APEL
SECȚIA

Dosar nr.

ÎNCHEIERE
Ședința publică din 15 iulie 2021
Completul constituit din:
PREȘEDINTE:
GREFIER:

Pe rol fiind soluționarea acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta C SPRL în contradictoriu cu pârâtele AJFP CLUJ și DGRFP CLUJ, având ca obiect contestație act administrativ fiscal - Decizia de impunere/13.08.2015 emisă de AJFP Cluj.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință după care, se constată că mersul dezbaterilor au fost consemnate în încheierea de ședință din data de ... iunie 2021 când a fost amânată pronunțarea pentru data de 2021 și ulterior la datele de ... 2021, respectiv 15 iulie 2021.

CURTEA DE APEL
Luxembourg
08. 11. 2022

CURTEA

Deliberând asupra cauzei de față, constată următoarele:

I. Obiectul acțiunii judiciare, poziția părților și situația de fapt reținută de instanța de trimitere

1) La data de 11.03.2016, astfel cum a fost modificată și completată la data de 7.06. 2016, reclamanta C SPRL a înregistrat pe rolul Curții de Apel, Secția De Contencios Administrativ și Fiscal o acțiune în contencios fiscal, solicitând în contradictoriu cu pârâtele AJFP CLUJ și DGRFP CLUJ următoarele:

- a. Anularea în parte a Deciziei nr. .../10.05.2016 emise de DGRFP Cluj-Napoca, cu privire la punctele 1 și 3 din dispozitivul acesteia;
- b. Anularea în parte a Deciziei de impunere nr. .../13,08.2015 emise de AJFP Cluj, în ceea ce privește creanța fiscală suplimentară în cuantum de 4.488,406 lei reprezentând TVA și accesorii;
- c. Suspendarea executării Deciziei nr. .../10.05.2016 emise de DGRFP Cluj-Napoca, cu privire la punctul 3 din dispozitivul acesteia, în condițiile art. 15 din Legea nr. 554/2004;
- d. Obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată;

2) În acțiunea sa introductivă, reclamanta a arătat în esență următoarele:

Cu privire la creanța fiscală în sumă de 2.375.480 lei reprezentând TVA colectată și deductibilă (pct. 1 din dispozitiv):

Cu privire la TVA colectată:

Soluția de respingere a contestației pentru sumele reprezentând TVA colectată a fost întemeiată de către organul de soluționare a contestației pe o analiză a fiecărei operațiuni în parte, toate grupate pe categorii (de la pct. 1 până la 15). Însă, observațiile sale pot fi subsumate următoarelor considerente generale care au condus la soluția de respingere a contestației, respectiv:

- susținerile reclamantei nu ar fi fost probate, deoarece documentele prezentate nu ar fi suficiente pentru a dovedi starea de fapt prezentată în cuprinsul contestației; astfel, autoritatea intimată reține că lipsesc documente precum: hotărâri judecătorești de deschidere sau de închidere a procedurii insolvenței, procese-verbale ale Adunării Creditorilor, facturi sau alte înscrisuri în funcție de operațiunea și grupa analizată;

- susținerile reclamantei nu ar fi fondate prin raportare la normele legale incidente; în special, autoritatea intimată apreciază existența unor nereguli privind facturarea, cum ar fi facturarea cu întârziere a unor onorarii având în vedere momentul intervenirii faptului generator și a exigibilității TVA;

Însă, considerentele organului de soluționare a contestației sunt nelegale și netemeinice.

PESTRU CURTEA DE APEL
Luxembourg

Referitor la lipsa documentelor necesare pentru dovedirea pretențiilor, autoritatea intimată ignoră înscrisurile anexate contestației care sunt suficiente pentru a confirma susținerile reclamantei.

În ceea ce privește modalitatea de stabilire a onorariului, deși reclamanta a depus procesul-verbal al Adunării Creditorilor prin care se fixează remunerata administratorului/lichidatorului judiciar, intimata apreciază că în cazul anumitor operațiuni nu s-a depus sentința de deschidere a procedurii insolvenței sau a falimentului, după caz. Prin urmare, nu s-ar fi probat faptul că onorariul practicianului în insolvență nu s-a stabilit prin hotărârea judecătorească respectivă, ci abia ulterior prin hotărârea Adunării Creditorilor.

Însă, procesul-verbal al Adunării Creditorilor pe care l-a depus în probațiune atestă momentul de la care remunerația administratorului/lichidatorului judiciar este clar determinată, devenind certă și lichidă. Așadar, odată dovedită teza probatorie, solicitarea unor documente suplimentare este excesivă, cu atât mai mult cu cât subscriei mi se impune dovada unul fapt negativ.

În plus, informațiile din cuprinsul hotărârilor judecătorești amintite sunt publice, astfel încât puteau fi cu ușurință verificate de către echipa de inspecție fiscală care avea obligația, potrivit art. 105, al. 1 CPF vechi, de a proceda la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Or, omisiunea echipei de inspecție fiscală de a depune diligentele necesare îndeplinirii atribuțiilor sale nu ne poate fi imputată.

Oricum, chiar dacă organul de soluționare a contestației se pronunță strict pe baza documentelor existente la dosarul cauzei conform art. 213, al. 1 CPF vechi, pentru o justă soluționare a contestației, acesta ar fi putut să solicite reclamantei să suplimenteze înscrisurile doveditoare având în vedere dispozițiile art. 213, al. 4 CPF vechi: "Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora".

În ceea ce privește motivele care au justificat stornarea unor facturi, subscrisa am explicat împrejurările în care operațiunile de stornare au avut loc și am depus totodată documente concludente în acest sens.

(i) în cazul stornărilor de onorarii pe motiv că serviciul a fost prestat de către filialele C, am indicat filiala responsabilă de îndeplinirea atribuțiilor procedurale și am anexat înscrisurile doveditoare (încheierile judecătorului sindic sau procesele-verbale ale Adunării Creditorilor prin care ar loc desemnarea filialei ca administrator/lichidator judiciar, adrese de informare ș.a.). Prin urmare, nu se justifică ignorarea cauzei operațiunii de stornare astfel cum a fost prezentată și dovedită în cadrul contestației pe motiv că înscrisurile depuse nu ar fi suficiente sau că ar exista erori materiale cuprinse în facturi, în condițiile în care acestea din urmă nu sunt esențiale (de exemplu, necorelarea motivului de stornare înscris în factură cu cel real dovedit).

(ii) De asemenea, în cazul stornărilor pe motiv că debitoarea a fost dizolvată și radiată (survenind astfel imposibilitatea plății onorariului), deși a anexat contestației sentința de închidere a procedurii, intimata refuză să aibă în vedere acesta probă pe motiv că hotărârea judecătorească nu este definitivă, dând dovadă de un formalism nejustificat și excesiv. Atâta timp cât reclamanta a probat închiderea procedurii falimentului, prin hotărâre cu caracter evident executoriu, dovada contrara (desființarea hotărârii judecătorești de închidere și continuarea procedurii) cade în sarcina celui care contestă teza probatorie. Oricum, verificarea caracterului definitiv al sentinței poate să aibă loc și printr-o simplă accesare a portalului instanțelor de judecată ECRIS sau a BPI.

(iii) Mu în ultimul rând, în cazul stornărilor pe motiv că facturarea s-a realizat din eroare (dublă facturare pentru același serviciu), intimata pretinde că erorile nu sunt dovedite, deși acestea rezultă dintr-o simplă comparare a facturilor anexate.

Referitor la faptul generator și exigibilitatea TVA, autoritatea intimată interpretează și aplică eronat normele fiscale atât în situația onorariilor cu termen de plată lunar, cât și în situația onorariilor stabilite sub condiție.

În ceea ce privește onorariile cu termen de plată lunar, se admite că faptul generator și implicit, exigibilitatea TVA nu pot să survină cu ocazia deschiderii procedurii insolvenței și a desemnării practicianului în insolvență, dacă la acest moment judecătorul sindic nu stabilește

inclusiv onorariul convenit administratorului/lichidatorului judiciar. De asemenea, creanța nefiind determinată nu poate fi facturată.

Totuși, intimata apreciază că odată ce onorariul este cunoscut ca urmare aprobării sale de către Adunarea Creditorilor, reclamanta ar avea obligația de a factura imediat onorariul astfel stabilit pentru luna anterioară sau pentru luna în curs. În opinia organului de soluționare a contestației, emiterea facturii doar în luna următoare aprobării ar fi tardivă. În plus, dacă onorariul este cunoscut chiar anterior aprobării sale de către Adunarea Creditorilor, fiind stabilit provizoriu de către judecătorul sindic, obligația de facturare ar exista chiar de la momentul deschiderii procedurii pentru sumele provizorii fixate, urmând ca în caz de modificare ulterioară să fie facturată diferența.

Însă, aceste motive pentru care contestația este respinsă se abat de la normele fiscale privind faptul generator, exigibilitatea TVA și facturarea, deoarece organul de soluționare a contestației concluzionează că reclamanta nu ar fi respectat termenul de facturare, respectiv cel de plată al TVA exigibilă, fără ca în prealabil să se pronunțe asupra momentului la care Intervine faptul generator care determină exigibilitatea TVA.

În primul rând, faptul generator al TVA nu se determină prin raportare (a obligația de a factura într-un anumit termen, ci invers, Momentul la care intervine faptul generator este cel în funcție de care se calculează termenul imperativ de emitere a facturii (a se vedea în acest sens prevederile art. 155, al. 15 CF vechi),

În al doilea rând, cazurile în care se consideră produs faptul generator al TVA sunt expres reglementate de legiuitor în cuprinsul art. 1341 CF vechi în funcție de specificul serviciului prestat. Având în vedere caracterul continuu al serviciului prestat de subscrisa, regula potrivit căreia faptul generator survine la momentul livrării bunului/prestării serviciului este inaplicabilă, fiind incident unul din cazurile particulare prevăzute la al. 7, 8 și 12 din art. 134 CF. Astfel, în cazul prestărilor de servicii care se efectuează continuu, faptul generator poate interveni:

(i) potrivit al. 7, la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alt documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate pentru decontare/plată; însă, cazul nu este aplicabil în speță, deoarece plata onorariului practicianului în insolvență nu este condiționată de depunerea unui document dintre cele enumerate;

(ii) potrivit al. 8, la datele specificate în contract pentru plată sau la data emiterii unei facturi; acest caz este aplicabil în speță, aceeași opinie fiind împărtășită de către alte organe fiscale (a se vedea adresa MFP nr. 409991/19.02.2014 și adresa DGRFP Bihor nr. 75.548/21,04,2015 - anexele 28 și 29 din Volumul I de anexe la prezenta modificare de acțiune); așadar, având în vedere caracterul alternativ al situațiilor reglementate de al. 8, faptul generator intervine în cazul subscrisei, fie la data la care se convine plata onorariului (potrivit hotărârii Adunării Generale a Creditorilor), fie la data emiterii unei facturi, după caz;

(iii) potrivit art. 12, la data finalizării serviciului respectiv, cazul fiind de aplicabilitate subsidiară.

În concluzie, dacă faptul generator de TVA intervine la momentul emiterii facturii, exigibilitatea taxei va surveni numai la acest moment, astfel încât reclamanta a respectat termenul de plată al TVA. Mai mult, chiar și dacă am raporta faptul generator la momentul stabilirii onorariului de către Adunarea Creditorilor, factura trebuie emisă cel târziu până în cea de a 15-a zi a lunii următoare, și acest termen fiind respectat.

Însă, faptul generator nu poate surveni la momentul stabilirii provizorii a onorariului de către judecătorul sindic, atâta timp cât cuantumului creanței nu este cert.

În ceea ce privește onorariile stabilite sub condiție, intimata aplică același regim juridic de TVA ca și în cazul onorariilor cu termen de plată, considerând că atâta timp cât faptic reclamanta prestează un serviciu sunt obligată să emit factură clienților, deoarece Codul fiscal nu ar distinge în privința faptului generator și exigibilității TVA în funcție de existența unei condiții.

Însă, organul de soluționare a contestației omite faptul că TVA este datorată în baza unei operațiuni economice (deci în baza unui raport Juridic). Or, efectele condiției afectează în mod direct însăși existenței raportului juridic care constituie temeiul al taxei. Prin urmare, pot să survină două ipoteze, după cum condiția se împlinesc sau nu:

(i) în cazul în care condiția nu se împlinește (nu există lichidități în contul debitoare la sfârșitul procedurii), se consideră că raportul juridic nu a existat niciodată. Astfel, în lipsa operațiunii economice nu mai există cauză juridică pentru perceperea TVA.

De asemenea, în cauza C-463/14 (Asparuhovo Lake Investment Company), CJUE a arătat că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea par. 35). Prin urmare, atâta timp cât onorariul nu mai este datorat ca urmare a neîmplinirii condiției, nu mai există contraprestație la serviciul efectuat. Astfel, chiar dacă serviciul a fost prestat în fapt, nu va mai avea caracter economic, ieșind de sub incidența TVA.

(ii) în cazul în care condiția se împlinește (există lichidități în contul debitoare la sfârșitul procedurii), raportul juridic se consolidează. Însă, numai la acest moment se cunoaște cu certitudine faptul că onorariul se datorează. Așadar, plata onorariului este amânată până la momentul de referință în funcție de care se apreciază împlinirea condiției (sfârșitul procedurii),

În această situație, este incident al. 8 al art. 1341 CF teza I, potrivit căreia faptul generator intervine fie la datele specificate în contract pentru plată, fie la data emiterii unei facturi.

În concluzie, și în cazul onorariilor stipulate sub condiție, reclamanta a respectat termenul de plată al TVA.

În ceea ce privește situațiile particulare în care Adunarea Creditorilor a aprobat anularea onorariului facturat și renunțarea la onorariul viitor, la fel ca și în cazul condiției neîmplinite, raportul juridic devine lipsit de contraprestație, astfel încât ca urmare a pierderii caracterului economic, serviciul iese de sub incidența TVA,

Pentru fiecare operațiune generatoare de TVA în parte, reclamanta a invocat motivele în cuprinsul acțiunii introductive, anexând și înscrisurile pe care sunt întemeiate susținerile. Cu privire la TVA deductibilă:

În ceea ce privește TVA considerată de organele fiscale ca fiind nedeductibilă, prin Decizia nr. 277/10.05.2016, organul de soluționare a contestației realizează o analiză a stării de fapt mult mai extinsă decât cea realizată de echipa de inspecție fiscală, aproape ignorând motivele de fapt expuse în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și care au stat la baza emiterii deciziei de impunere. Astfel, organul de soluționare a contestației s-a substituit în mod veritabil echipei de inspecție fiscală, prin invocarea unor motive cu totul și cu totul noi în susținerea soluției de refuzare a acordării dreptului de deducere a TVA.

Această abordare a organului de soluționare a contestației este contrară dispozițiilor legale.

Procedura de contestare a actelor administrativ fiscale reprezintă o procedură administrativă prealabilă, cu caracter obligatoriu, și nu o jurisdicție specială administrativă, aspect recunoscut în mod unitar atât în doctrină, cât și în jurisprudență". De altfel, în cazul în care această procedură ar fi una jurisdicțională, ar fi incident art. 21, al. 4 din Constituția României, potrivit căreia jurisdicțiile speciale administrative sunt facultative și gratuite". Or, este îndeobște cunoscut că în contenciosul administrativ fiscal, formularea contestației este o procedură obligatorie, obiectul acțiunii introduse la instanța de contencios fiind tocmai anularea deciziei emise în soluționarea contestației (potrivit dispozițiilor art. 218, al. 2 CPF vechi).

Fiind așadar o procedură administrativă prealabilă, ea nu este guvernată de principiul contradictorialității. Întrucât contribuabilul nu-și mai poate exprima un punct de vedere față de o eventuală reinterpretare a stării de fapt și de drept constatate și reținute de echipa de inspecție fiscală, dispozițiile art. 213, al. 1 CPV vechi prevăd că „în soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, respectiv că „soluționarea contestației se face în limitele sesizant. Prin urmare, atribuția organului de soluționare a contestației este aceea de a verifica dacă, într-adevăr, motivele de fapt și de drept reținute de echipa de inspecție fiscală sunt temeinice și de natură să susțină decizia de impunere emisă. Astfel, organul de soluționare a contestației nu poate aduce argumente suplimentare în justificarea legalității actului administrativ, de vreme ce contribuabilul vizat nu se poate apăra în niciun fel cu privire la acestea.

În speță, organul de soluționare a contestației a preluat, în ceea ce privește TVA deductibilă, concluziile echipei de inspecție fiscală, însă te-a fundamentat pe cu totul și cu totul alte argumente,

reconstituind întreaga stare de fapt fiscală, Cu privire la aceste argumente, reclamanta nu a avut posibilitatea să ne exprimăm nicio opinie și, pe cale de consecință, a fost privată de dreptul la apărare.

În concluzie, pe de-o parte, organul de soluționare a contestației și-a depășit atribuțiile, cu încălcarea dispozițiilor art. 213, al. 1 CPF vechi, potrivit cărora analiza legalității actului administrativ e limitată la motivele de fapt și de drept avute în vedere de inspecția fiscală la emiterea actului, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării. Astfel, atâta timp cât argumentele organului de soluționare a contestației nu au fost invocate deloc de organul de control, acesta nelimitându-se la a aduce lămuriri celor deja constatate de echipa de inspecție fiscală și care au constituit „motivele de fapt și de drept ce au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal”, aceste argumente trebuie înlăturate. Pe de altă parte, subscrisei ne-a fost încălcat în mod flagrant dreptul la apărare, ceea ce conduce în mod necesar la nulitatea deciziei de soluționare a contestație.

Referitor la diferența de 646.673 lei stabilită suplimentar, reprezentând TVA aferenta facturilor emise de SCA DDKK;

Organul de inspecție fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni raportat la faptul că, pe de-o parte, nu s-a demonstrat că serviciile facturate către reclamantă au fost emise în considerarea Acordului de Colaborare și a Actului Adițional la acesta și nu în baza contractului nr. 335204/03.12.2010 înscris în facturile emise. Pe de altă parte, organul de inspecție fiscală a apreciat că din documentele justificative puse la dispoziția acestuia nu se poate identifica natura serviciului achiziționat și demonstra necesitatea acestuia pentru activitatea desfășurată, în folosul operațiunilor taxabile.

Toate facturile emise de către DDKK și înregistrate în contabilitatea reclamantei au fost emise în temeiul Acordului de colaborare și a Actului adițional la acesta, în cuprinsul facturilor s-a făcut în mod eronat referire la contractul nr. 335204/03/12/2010, împrejurare precizată de noi și atestată de reprezentanții DDKK care au arătat în mod expres, în adresa nr. 2144/04.05.2015 (amintită în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală), că „numărul 335204/03.12.2010 corespunde unui număr de împuternicire avocațială, în fapt toate facturile fiind emise în considerarea Acordului de colaborare și a Actului adițional la acesta”.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, echipa de inspecție fiscală susține că, în realitate, motivul pentru care a fost refuzat dreptul de deducere nu este indicarea greșită a temeiului emiterii facturii, ci faptul că nu s-a putut stabili o legătură între sumele înscrise în facturile emise și acordul de colaborare încheiat cu DDKK. Organul de soluționare a contestației completează, din nou, cele reținute în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și arată că reclamanta nu a prezentat documente din cuprinsul cărora să rezulte efectiv serviciile prestate, în contextul în care, potrivit Acordului de colaborare, toate calculele referitoare la suma lunară de plată revin în sarcina reclamantei.

Astfel cum rezultă din art. 5.1. al Acordului de colaborare, în considerarea înțelegerilor prevăzute la art. 1 („DDKK acordă C dreptul de folosire a numelui și logo-ului său în toate materialele profesionale și de comunicare, printr-o formulă de co-branding” ș.a.), dar și pentru rambursarea finanțării acordate, C, inclusiv Filialele, urmau să plătească DDKK o sumă reprezentând 10% (+TVA) din toate veniturile încasate din activitatea profesională a C, începând cu data intrării în vigoare a Acordului și pe întreaga sa durată. Ulterior, prin încheierea Actului adițional, s-a convenit ca baza de calcul pentru suma datorată DDKK să o reprezinte doar veniturile variabile, iar procentul de 10% prevăzut în Acordul de colaborare să devină de 7% în situația în care veniturile variabile anuale sunt sub 3 milioane de euro, respectiv 9% în situația în care acestea depășesc acest plafon.

Sumele înscrise în facturile emise de DDKK au respectat toate prevederile contractuale referitoare la modalitatea de calcul a sumelor datorate, după cum reiese din desfășurătoarele anexate acestora. Astfel, de pildă:

- suma de 64,826 (fără TVA) înscrisă în factura nr. 821252/08.12.2011 reprezintă 10% din totalul încasărilor curente ale C din luna noiembrie 2011, respectiv 648,262,14 lei;

- suma de 63.032,51 lei (fără TVA) înscrisă în factura nr. 818769/08.08.2011 reprezintă: un procent de 10% din totalul încasărilor curente ale C din luna iulie 2011 (1.254.045,98 lei), din care a fost scăzută suma de 42.372,09 lei, achitată de subscrisa în avans;

În plus, situațiile centralizatoare în care sunt evidențiate sumele încasate de reclamantă au fiecare o secțiune denumită „sume de retrocedat”, în care sunt cuprinse valori reprezentând un anumit procent din fiecare încasare realizată de subscrisa, conform prevederilor contractuale din Acordul de colaborare, respectiv al Actului adițional la acesta. Având în vedere atât că aceste valori sunt Identice cu cele care au fost înscrise ulterior în facturile emise de DDKK, cât și că sumele achitate în baza unui contract de asistență juridică nu pot reprezenta un procent din totalul încasărilor beneficiarului acestuia, rezultă în mod evident că toate facturile în discuție au fost emise exclusiv în considerarea Acordului de colaborare încheiat cu DDKK, respectiv a Actului adițional la acesta.

Mai mult decât atât, în perioada anilor 2009 - 2011 reclamanta a efectuat plăți către DDKK îndeplinindu-și obligația contractuală de restituire a finanțării acordate iar aceste operațiuni nu au fost contestate de organele fiscale care au verificat respectiva perioadă. Operațiunile ulterioare, ce fac obiectul prezentei cauze, sunt întemeiate tot pe Acordul de colaborare și reprezintă modul în care am continuat executarea obligațiilor de plată pe care ni le-am asumat.

Acordul încheiat cu DDKK are ca obiect implementarea unei formule de co branding, noțiune care, astfel cum în mod corect reține organul de soluționare a contestației, definește o alianță între branduri prin care se urmăresc soluții de tip câștig-câștig, preferabilă în locul concurenței clasice. Prin această strategie de marketing, subscrisa am urmărit intrarea pe piața insolvenței din București și facilitarea atragerii agenților economici din capitală, obiectiv atins în proporție covârșitoare datorită asocierii denumirii cu cea a renumitei societăți de avocatură DDKK.

În aceste condiții, sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă sumelor achitate către DDKK în baza Acordului de colaborare și a Actului adițional la acesta:

- prestarea efectivă a „serviciilor” de cobranding nu a fost pusă la îndoială, numele și logo-ul DDKK fiind folosit în toate materialele noastre profesionale și de comunicare, conform prevederilor contractuale;

- în ceea ce privește legătura dintre aceste servicii în folosul operațiunilor noastre taxabile, ea reiese în mod evident din scopul pe care l-a urmărit, respectiv formarea propriului vad clientelar și atragerea colaboratorilor DDKK ca și clienți ai reclamantei;

Potrivit unei jurisprudenței constante a CJUE, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una în aval care conferă dreptul de deducere presupune ca plățile efectuate pentru achiziția acestora să facă parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau dreptul de deducere. Totuși, un drept de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile chiar în absența legăturii directe și imediate atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețurilor bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Într-adevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile în plus, în hotărârea dată în afacerea C-124/12, CJUE a arătat că „articolul 168, lit. a) din Directiva 200&112nu subordonează existența dreptului de deducere decât condiției ca bunurile și serviciile dobândite să fie utilizate pentru nevoile operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care se prevalează de acesta. Conform jurisprudenței citate la punctele 25-29 din prezenta hotărâre, legătura care trebuie să existe este de natură pur economică” (par. 31).

În speță, acordul de cobranding încheiat cu DDKK a fost încheiat, în interesul exclusiv al extinderii și dezvoltării reclamantei, astfel că existența unei legături atât directe și imediate, cât și pur economice este de necontestat. Concluzia organului de soluționare a contestației conform căreia reclamanta nu a prezentat documente din care să rezulte efectiv „serviciile” prestate nu reprezintă nimic altceva decât o înfrângere a principiului preeminenței fondului asupra formei, solicitarea de a proba cu înscrisuri conținutul „serviciilor” fiind o cerință excesivă raportat la faptul că rezultatele acestora nu pot fi cuantificate într-un document material. Folosirea numelui și logo-ului DDKK într-o procedură de cobranding nu implică efectuarea unui raport de activitate, situație de lucrări sau oricărui alt document similar După cum a arătat înalta Curte de Casație și Justiție, principiul preeminenței fondului asupra formei are în vedere tocmai evitarea situației în care, în lipsa unei analize adecvate a raporturilor comerciale și a relațiilor economice pe care contribuabilul se bazează

și a aplicării excesiv formaliste și astfel limitate a textelor de lege aplicabile, se tinde la luarea unor măsuri nelegale, cu consecința imposibilității exercitării dreptului de deducere.

Principiul care stă la baza regimului de deducere a TVA este cel al neutralității taxei, astfel cum s-a stabilit în mod constant în jurisprudența comunitară. Astfel, cu valoare de principiu, în Hotărârea de referință pronunțată de CJUE în cauzele C-123 și 330/89, s-a decis că „persoanele impozabile nu trebuie să fie împiedicate, prin numărul și natura cerințelor tehnice ce trebuie completate, să exercite dreptul lor de a deduce TVA sau să și facă practic imposibil sau foarte dificil de exercitat.

Atât organul de inspecție fiscală, cât și organul de soluționare a contestației întemeiază în drept soluția de refuzare a acordării dreptului de deducere a TVA pe dispozițiile art. 21, al. 4, lit. m CF vechi, respectiv pe cefe ale pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a acestuia. Aceste prevederi legale nu ne sunt, însă, aplicabile din două perspective:

- pe de-o parte, ele sunt cuprinse în capitolul din vechiul Cod fiscal ce reglementează impozitul pe profit, iar în prezenta cauză vorbim despre exercitarea dreptului de deducere a TVA;

- pe de altă parte, reclamanta nici măcar nu este supusă impozitului pe profit, ci impozitului pe venit, iar obligația de a calcula, declara și plăti acest impozit nu revine reclamantei, ci asociaților ei;

Concluzionând, apreciază că refuzul recunoașterii dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise în baza contractului de cobranding pentru motive precum lipsa unor documente care să certifice prestarea acestora este netemeinică, încălcându-se, astfel, principiul neutralității TVA. În acest sens, par. 59 al Hotărârii date în soluționarea afacerii C - 454/98, CEJ a statuat că „măsurile pe care statele membre le pot adopta, în temeiul dispozițiilor art. 22, alin. (8) ai Directivei, pentru justa așezare și colectare a TVA și pentru prevenirea fraudei fiscale nu pot depăși nivelul necesar pentru obținerea acestor obiective (...) prin urmare, nu pot afecta principiul neutralității TVA, principiu fundamentat al sistemului de TVA și statuat prin legislația comunitară relevantă" Or, situația discutată, respectiv neacordarea dreptului de deducere a TVA achitate de subscrisa în baza unor prevederi legale străine de cele ce reglementează acest Impozit este în măsură să încalce principiul neutralității și să transforme cuantumul TVA într-un cost al afacerii.

Înscrisurile se regăsesc în Volumul II anexe, anexa 6.

Cu privire la suma de 2.112.926 lei (pct. 3 din dispozitiv):

Organul de soluționare a decis desființarea deciziei de impunere pentru suma de 2.112.926 lei reprezentând TVA și accesorii, "urmând ca organul fiscal să procedeze conform prevederilor legale aplicabile în speță și în conformitate cu cefe reținute din cuprinsul prezentei decizii. Această soluție este nelegală, impunându-se anularea sa întrucât, soluția legală era cea de anulare a deciziei de impunere pentru suma de 2.112.926 lei.

Soluția de desființare a actului administrativ este prevăzută expres de dispozițiile art. 216, al. 3 CPF vechi. Nici vechiul Cod de procedură fiscală, nici Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014 și nici Normele aprobate prin HG nr. 1050/2004 nu arată care sunt ipotezele în care organul de soluționare poate decide desființarea actului administrativ contestat, cu toate că această soluție este una cu caracter special, derogatoriu de la dreptul comun.

Desființarea actului administrativ fiscal ca urmare a admiterii contestației are ca efect emiterea unui nou astfel de act, ținându-se seama de îndrumările date în cuprinsul deciziei de soluționare (art. 216, al. 3 și 31 CPF vechi). Nici în acest caz, legea nu arată care anume este procedura ce va fi urmată pentru emiterea noului act administrativ. Cu toate acestea, din dispozițiile art. 102, al. 4, lit. c CPF vechi rezultă că desființarea actului administrativ determină refacerea inspecției fiscale (în fapt, o nouă inspecție), ce urmează să vizeze aceeași perioadă și aceleași impozite.

Analizând dispozițiile normelor de procedură fiscală privitoare la soluția de desființare, prin raportare la cerința de previzibilitate a legii, se poate constata că legiuitorul și-a respectat numai din punct de vedere formal competența constituțională de a legifera, fără ca prin conținutul normativ al textelor legii de procedură să stabilească situațiile în care se poate ajunge la o înfrângere a principiului unicității verificării.

Astfel, organul de soluționare a reținut obligația noastră de a factura imediat după data Adunării Creditorilor pentru lunile anterioare sau pentru luna în curs. S-a decis refacerea inspecției

fiscale cu respectarea acestei îndrumări, ceea ce ar determina refacerea calculelor prin raportare la o altă dată a exigibilității TVA decât cea stabilită inițial de inspecția fiscală. Or, în cele ce urmează, îndrumarea dată cu privire la această nouă dată a exigibilității este în contradicție cu normele de drept fiscal.

În primul rând, faptul generator al TVA nu se determină prin raportare la obligația de a factura într-un anumit termen, ci invers. Momentul la care intervine faptul generator este cel în funcție de care se calculează termenul imperativ de emitere a facturii.

În al doilea rând, cazurile în care se consideră produs faptul generator al TVA sunt expres reglementate de legiuitor în cuprinsul art. 1341 CF, în funcție de specificul serviciului prestat. Având în vedere caracterul continuu al serviciului prestat de subscrisa, regula potrivit căreia faptul generator survine la momentul livrării bunului/prestării serviciului este inaplicabilă, fiind incident unul dintre cazurile particulare prevăzute la al. 7, 8 și 12 din art. 1341 CF. Astfel, în cazul prestărilor de servicii care se efectuează continuu, faptul generator poate interveni:

(i) potrivit al. 7, la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alt documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate pentru decontare/plată; însă, ipoteza nu este aplicabilă în speță, deoarece plata onorariului practicianului în insolvență nu este condiționată de depunerea unui document dintre cele enumerate;

(ii) potrivit al. 8, la datele specificate în contract pentru plată sau la data emiterii unei facturi; apreciază că acest caz este aplicabil în speță, aceeași opinie fiind împărtășită de către alte organe fiscale (iii) potrivit al. 12, la data finalizării serviciului respectiv, cazul fiind de aplicabilitate subsidiară în speță;

3) Pârâta DGRFP Cluj-Napoca (în continuare organul fiscal) a depus la dosar întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii.

Apărățile care vizează chestiunile de interes ale sesizării sunt prezentate în cele ce preced.

Cu privire la TVA colectata:

TVA în suma de 546.027 lei, aferenta unor servicii efectuate în perioada supusa inspecției fiscale pentru care C a colectat TVA numai în momentul în care contravaloarea serviciilor a fost încasată și nu la momentul prestării serviciilor, contrar art. 134¹ și 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cauzei deduse judecății îi sunt aplicabile prevederile art. 134, alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134¹ alin (1) și 134² alin. (1) și alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.[..]”

„ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[..]”

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;...]”

Potrivit textelor legale citate, faptul generator are loc la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine anticipat faptului generator la data emiterii unei facturi, sau la data la care se încasează avansul, înainte de data la care intervine faptul generator.

În speța supusă soluționării sunt aplicabile de asemenea și prevederile art. 155 (1) valabil pe perioada 2010-2012 și respectiv art. 155 alin. (15) valabil începând cu anul 2013, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precum și ale art. 23 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează

ART. 155 Facturarea alin. (1) - în vigoare pe perioada 2010-2012: „(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până la cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana, impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.[..]”

ART. 155 Facturarea alin. (15) - în vigoare începând cu anul 2013 „[...] (15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin.14, persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.[...]”

Potrivit cadrului legal mai sus prezentat, persoana impozabilă are obligația emiterii unei facturi pentru livrările de bunuri/prestările de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Referitor la diferența de 646.673 lei, contestată la punctul 1.2 alin. (i), TVA stabilită suplimentar de plată:

- facturile emise de SCA DDKK către reclamanta C, pentru care nu a fost acceptată ca TVA deductibilă valoarea înscrisă în coloana „VALOAREA TVA”, sunt aferente perioadei ianuarie 2011- decembrie 2013;

- perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2010 - 31.07.2014, iar acordul de colaborare încheiat între SCA DDKK și reclamanta C s-a derulat, conform actelor anexate în copie la dosarul contestației, în perioada 08.12.2009- 01.04.2012;

- facturile prezentate de către echipa de inspecție fiscală, anexate în copie la contestație, aferente sumelor pentru care nu a fost acceptată ca TVA deductibilă valoarea totală de 646.673 lei, au înscrisă în coloana 1 „Denumirea produselor sau a serviciilor” explicația „Asistenta juridică cf. ctr. 335204/03/12/2010 (...) ref. 103319-002”, în paranteză fiind înscrisă valoarea facturată;

- din analiza Acordului de colaborare încheiat între părți, a Actului adițional și a Acordului de încetarea contractului, se reține:

- ART. 1 - „Conținutul colaborării” din Acordul de colaborare anexat de către petenta, în copie la contestație, „DDKK și C își vor promova reciproc, în mod activ, serviciile și își vor acorda reciproc sprijin profesional și în obținerea mandatelor.”, iar „DDKK acorda C dreptul de folosire a numelui și logo-ului sau în toate materialele profesionale și de comunicare, printr-o formulă de co-branding” totodată se acorda „sprijin din partea DDKK cu privire la marketing și comunicare: atunci când DDKK considera necesar pentru scopul Acordului, DDKK va acorda gratuit prin directorul sau de marketing și comunicare și prin punerea la dispoziție a canalelor sale de comunicare în media”;

- la ART. 2 - „Componenta de finanțare” : „DDKK va acorda C o finanțare de 225.000 euro eșalonată după cum urmează: 75.000 euro în 7 (șapte) zile de la intrarea în vigoare a Acordului, 75.000 euro în primele 15 (cincisprezece) zile ale lunii martie 2010. Finanțarea este rambursabilă, iar rambursarea se va face potrivit art. 5 și art. 3. art.6 și art.13 după caz. Această finanțare va fi destinată exclusiv susținerii activității curente a CITR, ținând cont de aritmicitatea încasărilor din procedurile de insolvență, inclusiv amenajarea biroului din și finanțarea cursurilor de funcționare ale filialei C [...].

PESTRU
[Signature]

- la ART. 5 - " Plăți datorate DDKK " se stipulează condițiile privind rambursarea finanțării, respectiv: „Pentru rambursarea finanțării acordate conform art.2 și în considerarea înțelegerilor cuprinse în art. 1, C, inclusiv Filialele (astfel cum sunt definite în art.7), vor plăti DDKK o suma reprezentând 10% (plus TVA) din toate veniturile încasate din activitatea profesională a C începând cu data intrării în vigoare a Acordului și pe întreaga sa durată [...]. De asemenea, calculul procentului de 10% se va face din încasările aferente activității C fără a include sumele încasate de C și care corespund activității prestate de eventuali colaboratori practicieni în insolvența sau alte entități agreați/agreate conform art. 1.2.5 [...]. Suma datorată de Filialele C va fi plătită de acestea direct către DDKK, C fiind în solidar și indivizibil răspunzătoare cu Filialele pentru plata oricăror sume datorate de DDKK. Aceste sume se vor calcula și achita lunar, respectând regimul TVA în vigoare la momentul decontării, [...]. Plata către DDKK urmează a se face potrivit următoarei proceduri: C va calcula suma datorată lunară conform art. 5.1. și va transmite calculul către DDKK în fiecare cea de-a 5-a zi a lunii (pentru luna anterioară) împreună cu sumarul facturilor încasate în acea luna. [...]. Anexa 3 cuprinde lista mandatelor C în curs. C va transmite DDKK lunar, în fiecare cea de-a 5-a zi a lunii o listă actualizată a mandatelor obținute și, respectiv, finalizate de C în procedurile de insolvență [...]"

La data de 04 ianuarie 2012 a fost încheiat un Act adițional la Acordul de colaborare prin care „ se modifică art. 5 după cum urmează: [...]:. La data de 1 ianuarie 2012 CUR a înregistrat o restanță de 859.680 lei + TVA . Aceasta sumă va fi achitată în rate lunare egale, fiecare reprezentând contravaloarea a 15.000 euro + TVA în perioada 1 ianuarie -1 iulie 2012. După această dată ratele vor reprezenta contravaloarea a 10.000 euro + TVA până la achitarea integrată a restanței"

La data de 01 aprilie 2014 a fost încheiat un „ Acord de încetare a contractului " prin care la punctul III, Clauze pct.1 încetarea acordului părțile convin : 1.1... Data încetării contractului „ Acord de Colaborare între Casa de insolvență Transilvania și Nestor Diculescu Kingston Petersen" încheiat în 08 decembrie 2009 este data semnării prezentului înscris [...].

- acordul de colaborare încheiat între DDKK și C, potrivit celor prezentate mai sus, începe să se deruleze începând cu luna decembrie 2009, mai exact cu luna ianuarie 2010, data de la care sunt îndeplinite cumulativ condițiile convenite între părți, dar facturarea serviciilor prestate are loc doar începând cu luna ianuarie 2011; Se constată că pentru perioada 01.01.2010 -31.12.2010, echipa de inspecție fiscală nu stabilește sume suplimentare de plată la sursa TVA, aferente facturilor emise de DDKK către clientul C, iar reclamanta nu invocă, printre argumentele prezentate în cuprinsul contestației, acceptarea de către echipa de inspecție fiscală, la deducere, a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor decontate între părți în cursul anului 2010, ceea ce conduce la concluzia că asistenta juridică a fost acordată conform contractului nr. 335204/03.12.2010, așa cum corect este menționat pe facturi în coloana „Denumirea produselor sau a serviciilor";

- acordul de colaborare, invocat de reclamantă, este în principal un acord de finanțare în valoare de 225,000 euro, suma pe care DDKK o pune la dispoziția C, în perioada decembrie 2009-martie 2010, și este destinată exclusiv susținerii activității curente a C, inclusiv pentru amenajarea biroului din București și finanțarea costurilor de funcționare ale filialei a C. Pentru rambursarea finanțării acordate conform art. 2 și în considerarea înțelegerilor cuprinse în art. 1. C., inclusiv Filialele astfel cum sunt definite în art. 7, vor plăti DDKK o sumă reprezentând 10% (plus TVA) din toate veniturile încasate din activitatea profesională a C începând cu data intrării în vigoare a Acordului și pe întreaga sa durată.

- referitor la modul de calcul al procentului de 10% (plus TVA) se precizează că se va face din încasările aferente activității C fără a include sumele încasate de C și care corespund activității prestate de eventuali colaboratori practicieni în insolvența sau alte entități agreați/agreate conform art. 1.2.5;

- în cuprinsul acordului încheiat între DDKK și C, organul de soluționare a contestației nu a identificat precizări cu privire la modalități de facturare și decontare între părți, clauzele stabilite la diferitele puncte din acord, se referă strict la plăți datorate pentru finanțările acordate de DDKK precizându-se în mod expres la pct. 5.2 chiar și faptul că „ Orice încasări din înstrăinări de active sau participată în cazul în care prețul sau orice alte sume aferente achiziției acestora sunt incluse în

vreun Plafon lunar de plăți vor fi utilizate pentru plata cu prioritate a sumelor datorate DDKK pana ia concurenta sumei calculate conform ari, 5.1."

- acordul de colaborare intre DDKK si C este corect încheiat, obiectivul acestuia fiind de acordare a dreptului de folosire a numelui si Logo-ului DDKK în toate materialele profesionale si de comunicare utilizate de C, printr-o formula de co-branding, si totodată acordarea unei finanțări de către DDKK colaboratorului C, iar ulterior doar rambursarea finanțării acordate in baza acordului;

- potrivit literaturii de marketing, cobrandingul constituie o alianță între branduri prin care ambele părți au de câștigat, respectiv „O alianță între branduri, prin care se urmăresc soluții de tip câștig/câștig, ar putea fi preferabila în focul concurenței clasice. În termeni de marketing, aceasta operațiune se numește cobranding (uneori se mai folosesc și termenii „brand alianțe" sau „brand bundling"). Se poate, de asemenea, vorbi de co-branding promoțional, care înseamnă alianțe pe termen scurt și acoperă în special comunicarea, sau de alianțe strategice, pe termen lung, ce presupun investiții mari și împărțirea costurilor și a riscurilor inovației "

- în concluzie, se constata ca este vorba de o strategie de marketing prin care proprietarul unei mărci încearcă să stabilească un parteneriat cu o marcă înregistrată a unei alte organizații, în speranța că sinergia celor două mărci este mai puternică decât cea a uneia singure, în cazul de fata, scopul încheierii acestui acord fiind " intrarea pe piața insolventei din" a C, iar pentru realizarea acestui obiectiv, societatea avea nevoie de propriul vad clientelar, asocierea facilitând atragerea agenților economici colaboratori ai DDKK din

- afirmația reclamantei potrivit căreia" rezulta fara niciun dubiu legătura economica dintre serviciul prestat de DDKK in amonte si operațiunile taxabile desfășurate de subscrisa/" nu este susținuta cu documente din cuprinsul cărora sa rezulte efectiv serviciile prestate, cu atât mai mult cu cat chiar si în conținutul acordului se precizează ca : "C va calcula suma datorata lunara conform art. 5.1. si va transmite calculul către DDKK in fiecare cea de-a 5-a zi a lunii (pentru luna anterioara) împreuna cu sumarul facturilor încasate in acea tuna. [...] Anexa 3 cuprinde lista mandatelor C in curs. C va transmite DDKK lunar, in fiecare cea de-a 5-a zi a funii o lista actualizata a mandatelor obținute si, respectiv, finalizate de C in procedurile de insolventa", toate aceste calcule referitoare la suma lunara de piața revenind, potrivit celor prezentate mai sus, în sarcina S SPRL;

- potrivit explicațiilor scrise, prezentate de reprezentantul legal al societății, în persoana d-lui CBA: " Contractul 335201/ 03.12.2010 figurează fa DDKK ca fiind anulat, el nefiind semnat de niciuna din parii, in per. 2011-2014 C a primit facturi de fa DDKK in care a fost menționat din eroare acest contract si niciuna din părți nu s-a sesizat pana in 2014. Facturile trebuiau emise în baza Acordului de colaborare între C si DDKK si a actelor adiționale pe care le-am pus ia dispoziția dvs.", se confirma faptul ca facturile au fost emise doar în perioada 2011-2014, cu toate ca acordul de colaborare a intrat în vigoare începând cu anul 2010 {așa cum rezulta atât din actele anexate în copie la contestație cat si din cuprinsul contestației formulate de către reclamantă), iar intenția încheierii unui contract în baza căruia sa fie prestate anumite servicii între parii conduce la concluzia ca atât reclamanta cat si DDKK erau conștiente de prevederile legale în vigoare cu privire condițiile necesare a fi îndeplinite pentru deducerea TVA aferenta serviciilor prestate;

- afirmația echipei de inspecție fiscala potrivit căreia: „Pana la data încheierii prezentului raport de inspecție fiscala parțială nu au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscala pentru niciuna din facturile înregistrate de la DDKK rapoarte de activitate/ situații de lucrări sau alte documente corespunzătoare care sa ateste faptul ca serviciile facturate către C au fost emise în considerarea ari. 5.3 si art. 5.6 din Acordul de Colaborare între C si DDKK încheiat la data de 08 Decembrie 2009, respectiv în considerarea art.2, art.3 si art. 5 din Actul Adițional de Colaborare între C și DDKK, încheiat în data de 04 Ianuarie 2012, și nu în baza contractului 335204/03.12.2010 înscris în facturile emise, afirmație făcuta de către ambele societăți fără însă a putea fi probata cu documente justificative. " este susținută și de organul de soluționare a contestației, reclamanta neanexând la contestație documente justificative din care sa rezulte serviciile efectiv prestate de către DDKK si totodată modalitatea de calcul a sumelor facturate;

- prin actul adițional încheiat la data de 04.02.2012 se stabilește ca " La data de 1 ianuarie 2012 CUR a înregistrat o restanta de 859.680 iei +TVA. Aceasta suma va fi achitata în rate lunare

egale, fiecare reprezentând contravaloarea a 15.000 euro + TVA In perioada 1 ianuarie -1 iulie 2012. După aceasta data ratele vor reprezenta contravaloarea a 10.000 euro + TVA pana la achitarea integrala p restantei." fără a se menționa obligativitatea facturării acestor sume, termenul de restanta presupunând facturarea anterioara a acestor sume si neachitarea lor la termenele convenite între părți. Potrivit celor redactate mai sus „suma va fi achitata in rate lunare egale [...] pana la achitarea integrala a restantei.", dar din analiza facturilor emise de către DDKK în perioada ianuarie - decembrie 2012 se constata următoarea modalitate de facturare: in luna martie 2012, echivalentul in ron a doua rate de 15.000 euro + TVA, in lunile aprilie, mai, iunie cate o rată echivalenta a 15.000 euro + TVA, iar in perioada iulie - decembrie 2012, echivalentul ratelor lunare este de 10.000 euro + TVA, totalul sumei facturate fiind de 601.705 RON + TVA, diferența pana la concurenta sumei restante, de 859.680 lei + TVA, fiind facturata in anul 2013.

- organul de soluționare a contestației constata ca, din totalul sumelor facturate in cursul anului 2011, de 1.458.897 lei la care se adaugă TVA aferenta de 350.135 lei, potrivit actului adițional încheiat între părți, la data de „1 ianuarie 2012 C a înregistrat o restanță de 859.680 lei + TVA sumă care intra în sarcina C de a fi achitata în rate lunare, în perioada următoare, potrivit înțelegerii prezentate mai sus, dar în mod eronat în perioada ianuarie - decembrie 2012, iulie 2013, DDKK a emis din nou facturi, dublând în acest mod suma totala datorata de C, pentru serviciile așa zis prestate de către DDKK; potrivit acordului de colaborare, clauza care reprezintă obiectul actului adițional încheiat între părți, precizează în mod clar că suma restantă de 859.680 lei + TVA, va fi achitată și nu facturată;

În drept, au fost reținute prevederile art.134¹ alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

"Prestările de servicii care determina decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora către beneficiari".

Organul de soluționare a contestației a constatat că reclamanta prin argumentele prezentate, nu a făcut dovada ca aceste servicii au fost efectiv prestate de către colaboratorul său și nu combate constatările echipei de inspecție fiscala potrivit cărora suma de 646.673 lei, reprezentând TVA, a fost dedusa din facturile de prestări servicii fără a avea la baza un document justificativ din care sa rezulte ca serviciile sunt destinate in folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art.145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care capătul de cerere aferent sumei de 646.673 lei TVA, se va respinge ca neîntemeiat.

4) Situația de fapt reținută de instanța de trimitere

Reclamanta C (C) este o societate profesională cu răspundere limitată (SPRL) în care practicienii în insolvență își pot desfășura activitatea, respectiv pot participa în calitate de administrator judiciar ori lichidator judiciar în procedura insolvenței, fie în perioada de observație și pe durata procedurii de reorganizare (administrator judiciar), fie în cadrul procedurii de faliment, atât în procedura generală, cât și în procedura simplificată (lichidator judiciar).

Prin decizia de impunere nr. .../13.08.2015 emisă de AJFP s-a stabilit pentru perioada fiscală 1.01.2010 – 31.07.2014 TVA suplimentar de plată în cuantum de 2.937.084 lei, precum și obligații fiscale accesorii în cuantum de 1.900.705 lei, în total suma de 4.837.789 lei.

În raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere, s-a reținut în esență că pentru unele prestări de servicii efectuate în perioada supusă inspecției fiscale societatea reclamantă a colectat TVA numai în momentul în care contravaloarea serviciilor a fost încasată și nu la data prestării efective.

Prin decizia de soluționare a contestației nr.277 din 10.05.2016 emisă de DGRFP Cluj – Napoca s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de 2.375.480 lei reprezentând TVA, s-a admis în parte și s-a anulat decizia de impunere atacată în prezenta cauză pentru suma de 123.266 lei reprezentând TVA, s-a desființat parțial decizia de impunere pentru suma de 2.112.926 lei reprezentând TVA principal de plată și 1.457.894 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și 432.811 lei penalități de întârziere

aferente TVA și în fine s-a respins ca nemotivată contestația pentru suma de 226.117 lei reprezentând TVA.

Cu privire la respingerea contestației ca neîntemeiată organul de soluționare a contestației a apreciat spre exemplu în cazul debitoarei SM SRL (pag.34 din decizia de soluționare a contestației) că reclamanta avea obligația emiterii facturii aferente lunii martie 2011 în cursul lunii aprilie 2011, când se confirmă lichidatorul judiciar C și se stabilește retribuiția de 1.000 lei lunar + TVA și onorariu de succes de 10%, astfel încât factura invocată de reclamantă, emisă pe data de 31.08.2011, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În schimb, în raportul de expertiză întocmit în cauză se apreciază că serviciile prestate de către practicienii în insolvență sunt prestări de servicii care se efectuează în mod continuu (fila 115, vol. XVII prezentul dosar), în care perioada de decontare se poate face într-un interval de un an, astfel încât, revenind la exemplul debitoarei SM SRL, pentru perioada 17.03.2011-31.08.2011 în mod corect reclamanta a emis factura în data de 31.08.2011 (fila 122 vol. XVII prezentul dosar).

O altă situație fiscală reținută în decizia de soluționare a contestației (pag.62-63) și care prezintă interes pentru sesizarea CJUE este aceea în care C a emis facturi către clienții săi și a colectat TVA doar la data încasării serviciilor prestate acestora motivat de împrejurarea că retribuiția a fost aprobată sub condiția (suspensivă) a existenței lichidităților în contul debitoarei. În această situație organul de soluționare a apreciat că în Codul fiscal din 2003 nu se distinge în privința faptului generator și a exigibilității TVA în funcție de condiția suspensivă a încasării onorariului (existența de lichidități în conturile debitoarei), cu precizarea că începând cu data desemnării sale și până la descărcarea de sarcini și responsabilități pronunțată de judecătorul – sindic administratorul/lichidatorul judiciar prestează serviciile privind gestionarea procedurilor de insolvență /reorganizare/faliment, indiferent dacă se generează sau nu lichidități în conturile acestor debitori.

Cu privire la această situație spre exemplu expertul fiscal VI, numit în prezenta cauză (extrasul din raportul de expertiză fiscală se află la filele 133 – 134 vol. XVII prezentul dosar), a reținut următoarele cu privire la debitorul Cremont SRL: adunarea creditorilor din 15.10.2010 a stabilit un onorariu în valoare de 750 lei/lună plus TVA pentru perioada de faliment și onorariu de succes de 10% din încasări, onorariul lunar fiind condiționat de existența de lichidități în contul debitoarei. Pentru perioada noiembrie 2010 – octombrie 2011 reclamanta a emis factura în data de 3.10.2011 în valoare de 9.000 lei plus TVA 2.160 lei, factura fiind încasată în data de 1.11.2011.

În fine, cu privire la acordul de colaborare dintre DDKK și C, încheiat în anul 2009, și în care DDKK acordă C o finanțare și dreptul de folosire a numelui și logo-ului său în toate materialele profesionale și de comunicare printr-o formula de co-branding, Curtea observă că în final dreptul de deducere a fost respins pe ideea că facturile de prestări servicii nu au la bază documente justificative din care să rezulte că serviciile sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum se prevede la art.145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal 2003.

Reclamanta a susținut că scopul încheierii contractului a fost acela al promovării și sprijinului reciproc pentru atragerea clienței, respectiv susținerea activității sale curente și înființarea filialei sale din București. De altfel, Curtea observă că însuși organul de soluționare al contestației reține că este „vorba de o strategie de marketing prin care proprietarul unei mărci încearcă să stabilească un parteneriat cu o marcă înregistrată a unei alte organizații, în speranța că sinergia celor două mărci este mai puternică decât cea a uneia singure, în cazul de fata, scopul încheierii acestui acord fiind " intrarea pe piața insolventei din" a C SPRL, iar pentru realizarea acestui obiectiv, societatea avea nevoie de propriul vad clientelar, asocierea facilitând atragerea agenților economici colaboratori ai DDKK din”.

În esență, conform raportului de expertiză întocmit în cauză s-a reținut că în temeiul acordului de colaborare C s-a obligat să plătească DDKK un anumit procent din veniturile încasate din activitatea profesională (fila 235 vol. XVII prezentul dosar), iar conform situației financiare în anul 2011 valoarea veniturilor a crescut față de anul 2010 cu 5.556.702 lei (de la 21.893.741 lei la 24.450.443 lei).

II. Dispoziții legale și jurisprudențiale aplicabile

A) Dispoziții interne

A.1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la epoca faptelor:

„ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată [...]”.

„ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei [...]”.

„ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol [...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

(8) În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alin. (7), cum sunt: livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și altele asemenea, se consideră că livrarea/prestarea este efectuată la datele specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau a serviciilor prestate sau la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an [...]”.

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora [...].”

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile [...]”.

„ART. 155 Facturarea alin. (1) - în vigoare pe perioada 2010-2012: „(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până la cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă [...].”

„ART. 155 Facturarea alin. (15) - în vigoare începând cu anul 2013 „[...] (15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin.(14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei,

cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă [...].”

A.2. Ordonanța Guvernului nr.92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României, publicată în Monitorul Oficial nr.941 din 29 decembrie 2003, în prezent abrogată de art.354 din Legea nr.207/2015 (Noul Cod de procedură fiscală).

“ ART. 213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(2) Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.

(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.

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

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”.

“ ART. 218

Comunicarea deciziei și calea de atac

(1) Decizia privind soluționarea contestației se comunică contestatorului, persoanelor introduse, în condițiile art. 44, precum și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

(2) Deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi atacate de către contestatar sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației potrivit art. 212, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.”

A.3 Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, publicată în Monitorul Oficial nr. 1154 din 7 decembrie 2004, în vigoare la momentul suspendării deciziei de impunere.

„ ART. 14

Suspendarea executării actului

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.

(3) Când în cauză este un interes public major, de natură a perturba grav funcționarea unui serviciu public administrativ, cererea de suspendare a actului administrativ normativ poate fi introdusă și de Ministerul Public, din oficiu sau la sesizare, prevederile alin. (2) aplicându-se în mod corespunzător.

(4) Hotărârea prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 5 zile de la comunicare. Recursul nu este suspensiv de executare.

(5) În ipoteza în care se emite un nou act administrativ cu același conținut ca și cel suspendat de către instanță, acesta este suspendat de drept. În acest caz nu este obligatorie plângerea prealabilă.

(6) Nu pot fi formulate mai multe cereri de suspendare succesive pentru aceleași motive.

(7) Suspendarea executării actului administrativ are ca efect încetarea oricărei forme de executare, până la expirarea duratei suspendării”.

A.4. Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, publicată în Monitorul Oficial nr. 359 din 21 aprilie 2006, în prezent abrogată de art.344 din Legea nr.85/2014.

“ART. 4

(1) Toate cheltuielile aferente procedurii instituite prin prezenta lege, inclusiv cele privind notificarea, convocarea și comunicarea actelor de procedură efectuate de administratorul judiciar și/sau de lichidator, vor fi suportate din averea debitorului.

(2) Plățile se vor face dintr-un cont deschis la o unitate a unei bănci, pe baza de dispoziții emise de debitor sau, după caz, de administratorul judiciar, iar în cursul falimentului, de lichidator

(3) Disponibilitățile bănești vor putea fi păstrate într-un cont special de depozit bancar.

(4) În lipsa disponibilităților în contul debitorului, se va utiliza fondul de lichidare, plățile urmând a fi făcute în conformitate cu prevederile art. 37 alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activităților practicienilor în insolvență, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.254/2007, cu modificările și completările ulterioare, pe baza unui buget previzionat [...]”.

“ART. 11

(1) Principalele atribuții ale judecătorului-sindic, în cadrul prezentei legi, sunt:

a) pronunțarea motivată a hotărârii de deschidere a procedurii și, după caz, de intrare în faliment atât prin procedura generală, cât și prin procedura simplificată;

b) judecarea contestației debitorului împotriva cererii introductive a creditorilor pentru începerea procedurii; judecarea opoziției creditorilor la deschiderea procedurii;

c) desemnarea motivată, prin sentința de deschidere a procedurii, dintre practicienii în insolvență compatibili care au depus ofertă de servicii în acest sens la dosarul cauzei, a administratorului judiciar provizoriu sau, după caz, a lichidatorului care va administra procedura până la confirmarea ori, după caz, înlocuirea sa de către adunarea creditorilor sau creditorul care deține cel puțin 50% din valoarea creanțelor, fixarea remunerației în conformitate cu criteriile stabilite de legea de organizare a activității practicienilor în insolvență, precum și a atribuțiilor acestuia pentru această perioadă. Judecătorul-sindic va desemna administratorul judiciar provizoriu sau lichidatorul provizoriu solicitat de către creditorul care a solicitat deschiderea procedurii sau de către debitor, dacă cererea îi aparține. În situația în care cel care a introdus cererea de deschidere a procedurii nu solicită numirea unui administrator judiciar sau lichidator, numirea se va face de către judecătorul-sindic din rândul practicienilor care au depus oferte la dosarul cauzei. În caz de conexasă se va ține seama de cererile creditorilor în ordinea mărimii creanțelor sau de cererea debitoarei, dacă nu există o cerere din partea unui creditor;

d) confirmarea, prin încheiere, a administratorului judiciar sau a lichidatorului desemnat de adunarea creditorilor sau de creditorul care deține mai mult de 50% din valoarea creanțelor, precum și a onorariului negociat. Dacă nu există contestații împotriva hotărârii adunării creditorilor sau a deciziei creditorului care deține mai mult de 50% din valoarea creanțelor, confirmarea se face în camera de consiliu, fără citarea părților, în termen de 3 zile de la publicarea în Buletinul procedurilor de insolvență a hotărârii adunării creditorilor sau, după caz, a deciziei creditorului majoritar”.

A.5. Ordonanța de Urgență nr.86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență, publicată în Monitorul Oficial al României nr.944 din 22 noiembrie 2006.

“ART. 38

(1) Practicienii în insolvență au dreptul la onorarii pentru activitatea desfășurată, sub forma unor onorarii fixe, onorarii de succes sau o combinație a acestora.

(2) La stabilirea nivelului onorariului se vor avea în vedere următoarele tipuri de factori care reflectă gradul de complexitate a activității depuse:

a) numărul de salariați ai debitorului;

b) riscul privind conflictele de muncă;

c) cifra de afaceri a debitorului pe ultimii 3 ani;

d) valoarea totală a datoriilor și numărul creditorilor;

e) valoarea creanțelor, numărul debitorilor;

f) numărul și complexitatea litigiilor aflate pe rol în care debitorul are calitate de reclamant și, respectiv, de pârât;

g) valoarea patrimoniului, potrivit evaluării;

h) natura activelor, atractivitatea pe piață, riscurile legate de conservarea lor;

i) nivelul de lichidități aflate la dispoziția debitorului pentru acoperirea cheltuielilor inițiale de lichidare.

(3) Depunerea sau acceptarea de către practicianul în insolvență, în mod repetat, a unei oferte de onorariu care nu ține seama de prevederile alin. (2) constituie concurență neloială și se sancționează conform prevederilor art. 40.

(4) Onorariul provizoriu pentru perioada de observație este stabilit de judecătorul-sindic la deschiderea procedurii de insolvență, în temeiul criteriilor prevăzute la alin. (2). Acesta va putea fi modificat de adunarea creditorilor care va ține seama în mod obligatoriu de prevederile alin. (2).

(5) Plata onorariilor practicienilor în insolvență administratori judiciari sau lichidatori ori a cheltuielilor de procedură se va face din fondul constituit conform art. 4 din Legea nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare, iar calculul acestora va fi efectuat conform tarifelor și standardelor de cost ce se vor stabili de către Adunarea reprezentanților permanenți a UNPIR”.

B) Dreptul Uniunii Europene

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată (JOL 347, 11.12.2006, p.1) cu modificările ulterioare.

Articolul 63 din Directiva TVA dispune:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

Articolul 64 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.”

Articolul 64 alineatul (2) din această directivă prevede:

„Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri, livrarea continuă de bunuri sau prestarea continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp se consideră efectuată la intervale de cel puțin un an.”

Potrivit articolului 65 din directiva menționată:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

Articolul 66 din Directiva TVA prevede:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încasării plății;

- (c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator.”

Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA:

“În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

- (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă”.

III Motivele care au determinat Curtea de Apel, în calitate de primă instanță, să formuleze întrebările preliminare

1) Motivele primei întrebări

Așa cum rezultă din expunerea precedentă, pentru a răspunde la prima întrebare se impune lămurirea noțiunii de „livrare continuă de bunuri sau prestare continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp” menționată de art.64 alin.2 din Directiva 2006/112 și aplicarea acestei definiții în cazul activității specifice administratorilor/lichidatorilor judiciari în cadrul procedurii de insolvență.

În răspunsul la această întrebare se pleacă de la împrejurarea neechivocă că onorariul lunar al administratorului/lichidatorului judiciar a fost stabilit fie de judecătorul sindic, fie de adunarea creditorilor, onorariul reclamantei fiind cert din acest punct de vedere.

În dreptul intern reclamanta susține că este aplicabilă situației sale norma prevăzută de art. 134¹ alin.8 din Codul fiscal 2003, fiind vorba de prestări de servicii care se efectuează în mod continuu, în care perioada de decontare se poate face într-un interval de un an. Textul din dreptul intern nu are o enumerare limitativă, exemplificând livrările de gaze naturale, de apă, serviciile de telefonie, livrările de energie electrică și „altele asemenea”.

Ținând cont că articolul 64 din Directiva 2006/112 pare să deroge de la norma prevăzută la articolul 63 și, ca atare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 45) se pune problema dacă serviciile prestate de administratorii/lichidatorii judiciari în cadrul procedurii de insolvență intră în categoria „altele asemenea” prevăzută de art. 134¹ alin.8 din Codul fiscal 2003 și în consecință este îndeplinită condiția instituită la nivelul UE în prima teză a art.64 alin.2 referitoare la exigența de prevedere în dreptul național: „Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri [...]”.

Într-adevăr, se observă că serviciile și livrările cnumcrate în norma de drept intern au o anumită specificitate, fiind vorba de livrări de gaze naturale, de apă, etc, deci servicii publice de utilități, astfel încât, din perspectiva dispozițiilor art.64 alin.2 din Directiva 2006/112, se impune solicitarea unui răspuns din partea instanței de la Luxemburg.

În funcție de calificarea acestor servicii se va determina și faptul generator și exigibilitatea TVA -ului în prezenta cauză, respectiv în luna următoare stabilirii onorariului, conform art.155 din Codul fiscal 2003 prin raportare la art.66 lit.c) din Directiva TVA, ori într-un decurs de un an, dacă serviciul este considerat prestat în mod continuu.

2) Motivele celei de-a doua întrebări

Instanța de trimitere apreciază că în speță se pune problema lămuririi determinării faptului generator și a momentului când taxa devine exigibilă în cazul activității specifice a practicienilor în insolvență când TVA -ul a fost colectat doar la data încasării serviciilor prestate în cadrul procedurilor de insolvență, iar adunarea generală a creditorilor a stabilit că plata onorariului practicianului în insolvență este condiționată de existența lichidităților în conturile debitorilor.

În acest sens, reclamanta invocă paragraful 35 din Hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo susținând că în absența operațiunii economice taxabile creanța constând în TVA nu poate subzista. Așadar, se susține că nu este îndeplinită condiția referitoare la „plată” care implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută

Pe de altă parte, Curtea observă că, potrivit art.4 alin.4 din Legea nr.85/2006:” În lipsa disponibilităților în contul debitorului, se va utiliza fondul de lichidare, plățile urmând a fi făcute în conformitate cu prevederile art. 37 alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activităților practicienilor în insolvență, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.254/2007, cu modificările și completările ulterioare, pe baza unui buget previzionat”, astfel încât o anumită plată există întotdeauna. În această situație se pune problema dacă în speță nu era mai potrivit mecanismul ajustării în cazul în care nu existau lichidități în conturile debitorilor, cu consecința colectării imediate a TVA - ului.

Apoi, în cauza Finanzamt Goslar (Hotărârea Curții din 29 noiembrie 2018, C-549/17) CJUE a reținut la paragraful 28 că „pentru prestațiile care determină plăți succesive, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la momentul expirării perioadei la care se referă aceste plăți”, astfel încât în mod subsidiar și suplimentar se pune problema dacă în speță serviciile prestate de practicienii în insolvență determină decontări sau plăți succesive, în optica instanței de trimitere fiind util un reper în acest sens din partea CJUE.

3)Cât privește cea de-a treia întrebare, aceasta privește situația dreptului de deducere în cazul unui acord de co – branding între o societate civilă de avocați, în speță DDKK (DDKK) și reclamanta persoană impozabilă, prezentat în cele ce preced, în sensul dacă este suficient din punct de vedere probator ca persoana impozabilă, în stabilirea condiției de fond privind existenței unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate de persoana impozabilă în amonte și operațiunile în aval, să dovedească, ulterior acordului, doar creșterea cifrei de afaceri/ valorii operațiunilor impozabile, fără alte documente justificative.

Dacă răspunsul este pozitiv, în lipsa documentelor justificative, cu excepția facturilor pe care este menționat TVA -ul și bineînțeles a însuși acordul de co – branding, instanța de trimitere are nelămuriri cu privire la criteriile care trebuie avute în vedere pentru a se determina în concret întinderea dreptului de deducere. Cu alte cuvinte, dacă fie și în lipsa altor documente justificative existența unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate de persoana impozabilă în amonte și operațiunile în aval este suficientă pentru acordarea în integralitate a TVA -ului menționat pe facturi.

În fine, cu privire la această întrebare, Curtea precizează că, deși între momentul pronunțării prezentei încheieri de sesizare a CJUE și momentul redactării ei a intervenit Hotărârea CJUE din 25 noiembrie 2021 în cauza C-334/20 Amper Metal Kft., întrebarea nu a rămas fără obiect, cu atât mai mult cu cât, spre deosebire de afacerea ungară în prezenta cauză cifra de afaceri a crescut, iar, pe de altă parte, întrebarea vizează standardul de probă din punct de vedere al documentelor necesare spre a se dovedi îndeplinirea condiției de fond a legăturii directe și imediate și în final dreptul de deducere al TVA.

4) În fine, ultima întrebare este prilejuită de situația din speță în care, cu privire la TVA -ul respins de echipa de inspecție fiscală ca nedeductibil (spre exemplu suma de 539.751 lei stabilită suplimentar aferent serviciilor prestate de FG și B MA Consulting SRL), organul de soluționare al contestației a menținut aceeași soluție de respingere din decizia de impunere dar a completat starea de fapt fiscală, reținând argumente de fapt și de drept noi (pag.127-133 din decizia de soluționare a contestației nr.277/2016), în raport cu cele din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere (pag.9 din raportul de inspecție fiscală nr .F-CJ 541 din 13.08.2015).

Conform art.213 alin.1 din Codul de procedură fiscală din anul 2003: “În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de

dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

De menționat că reclamanta a beneficiat de măsuri jurisdicționale de protecție provizorie, până la pronunțarea instanței de fond, prin suspendarea titlului de creanță. Astfel, prin sentința executorie de drept nr.4 din 13 ianuarie 2016 pronunțată de Curtea de Apel Cluj în dosarul nr.../.../..., rămasă definitivă prin respingerea recursului de către Înalta Curte de Casație și Justiție, decizia de impunere nr./13.08.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj a fost suspendată până la pronunțarea instanței de fond, adică până la pronunțarea în primă instanță a prezentei Curți.

Apoi, Curtea mai remarcă că împotriva deciziei de soluționare a contestației reclamata a criticat prin acțiunea în contencios dedusă prezentei judecăți motivele noi reținute acolo.

După cum se cunoaște, în ceea ce privește principiul efectivității, Curtea de la Luxemburg a statuat că acesta nu impune ca o decizie contestată, întrucât a fost adoptată cu încălcarea dreptului la apărare, să fie anulată în toate cazurile. Astfel, o încălcare a dreptului la apărare nu determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative în cauză decât dacă, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2014, Kamino International Logistics și Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, punctele 78 și 79).

Într-adevăr, așa cum s-a arătat și în cauza Ispas C-298/16, la pct.37: “Pentru a afla dacă în speță sunt respectate aceste cerințe care decurg din principiul efectivității, se impune aprecierea nu numai a conținutului normelor procedurale naționale relevante, ci și a aplicării lor concrete. Sarcina acestei aprecieri revine instanței de trimitere”.

Condiția vătămării este reconfirmată de instanța de la Luxemburg și în cauza CF SRL, C-430/19, la pct.35 și 36, această afacere neaducând elemente noi sub aspectul dreptului la apărare.

În final, Curtea își pune întrebarea dacă în speță este exclusă de plano invocarea unei vătămări în contextul în care reclamanta a beneficiat de măsuri provizorii de protecție, conform art.14 din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ.

Mai exact, pornind de la interpretare per a contrario a punctului 73 din Hotărârea Kamino, C-129/13 și C-130/13 se poate ajunge la concluzia conform căreia, câtă vreme reglementarea națională în speță a permis suspendarea titlului de creanță (decizie de impunere) până la eventuala lui reformare de către o instanță de judecată, principiul dreptului la apărare nu a fost încălcat ?

Soluția Curții

În raport de toate aceste considerente, Curtea, în temeiul dispozițiilor art.267 din TFUE, apreciază necesar să sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu cele 4 întrebări din dispozitiv și să suspende prezenta cauză până la

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LEGII DISPUNE:

În temeiul dispozițiilor art.267 din TFUE sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

- 1) Art.63 - 64 și art.66 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată se opun unei practici administrative a organului fiscal, precum cea din prezentul litigiu, care a stabilit obligații de plată suplimentare în sarcina persoanei impozabile – societate profesională cu răspundere limitată (SPRL) prin care practicienii în insolvență își pot exercita profesia – de a determina faptul generator și exigibilitatea la momentul în care au fost prestate serviciile în cadrul procedurilor de insolvență, în condițiile în care onorariul practicianului în insolvență fusese stabilit de judecătorul sindic ori de adunarea creditorilor, cu consecința obligației persoanei

- impozabile de a emite facturile cel târziu până în cea de - a 15-zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al TVA -ului?
- 2) Art.63 - 64 și art.66 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată se opun unei practici administrative a organului fiscal, precum cea din prezentul litigiu, de a stabili obligații de plată suplimentare în sarcina persoanei impozabile – societate profesională cu răspundere limitată (SPRL) prin care practicienii în insolvență își pot exercita profesia – întrucât aceasta a emis facturi și a colectat TVA - ul doar la data încasării serviciilor prestate în cadrul procedurilor de insolvență deși adunarea generală a creditorilor a stabilit că plata onorariului practicianului în insolvență este condiționată de existența lichidităților în conturile debitorilor?
 - 3) În cazul unui acord de co – branding între o societate de avocați și persoana impozabilă, pentru acordarea dreptului de deducere este suficient ca persoana impozabilă, în stabilirea existenței unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate de persoana impozabilă în amonte și operațiunile în aval, să dovedească, ulterior acordului, creșterea cifrei de afaceri/ valorii operațiunilor impozabile, fără alte documente justificative?; În ipoteza unui răspuns pozitiv, care sunt criteriile care trebuie avute în vedere pentru a se determina în concret întinderea dreptului de deducere?
 - 4) Principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de soluționare a unei contestații împotriva unei decizii de impunere prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată, s-au reținut argumente de fapt și de drept noi în raport cu cele din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, iar persoana impozabilă a beneficiat de măsuri jurisdicționale de protecție provizorie, până la pronunțarea instanței de fond, prin suspendarea titlului de creanță, instanța sesizată cu soluționarea fondului cauzei poate constata că acest principiu nu a fost încălcat, fără să mai verifice dacă procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, în lipsa acestei neregularități?

Suspendă judecarea cauzei până la pronunțarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărârii preliminare.

Pronunțată azi2021 prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței.

Președinte,

.....

Grefier,

.....

Red. /dact.

4 Ex/.....

PENTRU CONFORMITATE
CU ORIGINALUL
GREFIER