

DECIZIA nr. 488 din 25.07.2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul în, sector ..., Bucuresti, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. ... de către ANAF – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu privire la contestația ABC SRL – CUI ... nr., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sw/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-St/2016 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de 20.01.2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de H lei, din care societatea contestă suma de **T lei**, din care:

- D lei TVA stabilită suplimentar;
- M lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) coroborat cu art. 347 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA și impozit pe profit la ABC SRL pentru perioada 01.01.2010-31.12.2014 în baza avizelor nr.2015 și nr.2015.

Constatarile inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-St/2016, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sw/2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA, impozit pe profit și accesorii aferente în sumă totală de H lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită desființarea în parte a actului atacat pentru TVA în sumă de D lei și accesorii aferente, arătând următoarele:

În cazul relației cu prestatoarea FZx SRL, organele de inspecție fiscală au concluzionat incorect că societatea trebuia să înregistreze factura nr. q-04-10/30.06.2010 cu TVA – D1 lei emisă în vederea stingerii litigiului dintre părți, deși chiar organele fiscale au sesizat că factura fusese emisă incorect de prestator.

Ținând cont de prevederile art. 138 lit. b) din Codul fiscal orice eventuală ajustare a TVA aferentă relației cu FZx SRL aparține perioadei în care au fost emise deciziile instanței prin care au fost stabilite contravaloarea lucrărilor neexecutate și penalități în sarcina acesteia, adică în anul 2009, motiv pentru care perioada de exigibilitate pentru eventuala diferență de TVA este în afara perioadei verificate. Ca atare, societatea a procedat corect refuzând prin executor judecătoresc să înregistreze în contabilitate factura nr. q-04-10/30.06.2010, cu TVA deductibilă – D1 lei, iar în tranzacția dintre părți nu se face nicio referire la modalitatea de facturare.

În baza art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal conform căruia serviciile se consideră prestate la data acceptării lor de către beneficiari, contestatoarea arată că a fost pe deplin îndreptățită să refuze factura, o interpretare contrară conducând la ideea că o persoană n-ar putea refuza niciodată acceptarea și înregistrarea unei facturi, chiar dacă aceasta nu corespunde realității.

Referitor la relația societății cu FZq SRL societatea susține că deține factura pentru justificarea dreptului de deducere a TVA în sumă de D2 lei conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar în absența unor prevederi în materie de TVA legate de existența contractului, organele fiscale nu pot impune aceleași exigențe pentru exercitarea dreptului de deducere, având în vedere și jurisprudența europeană din cauza C-438/09 care prevede că nu se poate refuza dreptul de deducere atunci când furnizorul nu deține cod valabil de TVA, dar facturile emise de acesta conțin toate informațiile impuse de legislația în materie.

În privința relației cu parteneri înregistrați în Franța – FZs, FZu și FZr – societatea arată că nu poate fi sancționată pentru o eroare a furnizorilor săi prin refuzul TVA deductibilă în sumă de D3 lei, înregistrată pe bază de taxare inversă. Prin neeliminarea TVA colectată se afectează principiul neutralității TVA, astfel cum a fost afirmat și de CJUE în numeroase rânduri.

În ceea ce privește serviciile refacturate de către FZg SRL cu factura seria GAB nr. 938/06.10.2014, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de D4 lei, societatea arată că aceasta a acționat ca un mandatar în relația cu FZj SA, iar serviciile pentru gestionarea Centrului Comercial Y sunt necesare în mod neîndoielnic societății, care a obținut venituri din închirierea spațiilor în acest centru comercial.

Societatea arată că legislația în materie de TVA nu impune existența unor documente suplimentare pentru justificarea dreptului de deducere și, mai mult, se anexează în susținere și contractul de mandat încheiat de societate cu prestatorul.

Legat de facturile de restituire de garanții emise de către FZf SRL cu TVA în sumă de D5 lei, societatea arată că acest constructor cu care a colaborat la

dezvoltarea centrului comercial a facturat în mod eronat garanțiile încă de la începutul relației contractuale. Astfel, în facturile de servicii emise pe parcursul derulării contractului, garanțiile au fost înscrise eronat cu semnul minus, cu diminuarea bazei impozabile. La recuperarea sumelor/diferențelor de preț reținute cu titlu de garanție, furnizorul a emis facturi cu semnul plus pentru garanții, operațiune necesară și pentru a neutraliza aplicarea eronată a reglementărilor TVA în ceea ce privește facturile inițiale.

Referitor la societățile cu care societatea a încheiat contracte de închiriere a spațiului și de prestări servicii accesorii închirierii și care nu au beneficiat de aceste servicii, contestatoarea arată că, în mod eronat, organele de control au considerat că facturile de avans emise acestor societăți nu pot fi stornate în mod valabil.

Societatea susține că, ulterior emiterii facturilor de avans, societățile indicate nu au mai preluat niciodată spațiul pentru care se încheiaseră contractele de închiriere și, în temeiul art. 138 lit. a) din Codul fiscal, s-au emis facturile de stornare pentru serviciile neprestate. Facturile de stornare au fost transmise beneficiarilor fără solicitarea confirmărilor de primire, existența acestui document nefiind impusă de reglementările fiscale în speță, respectiv art. 159 alin. (2) din Codul fiscal, motiv pentru care societatea a stornat în mod corect TVA în sumă de D6 lei.

În consecință, ABC SRL solicită desființarea în parte a deciziei atacate și constatarea faptului că nu datorează TVA în sumă de D lei și accesoriile aferente, fără a individualiza aceste accesorii și fără a preciza documentația pe care își întemeiază contestația.

Ulterior, cu adresa nr. Administrația a transmis documentația prezentată de societate în completarea contestației cu adresa nr.2016.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de D1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea era îndreptățită să păstreze integral deducerea inițială a TVA din facturi pentru avansuri și servicii în valoare totală de E1 euro fără efectuarea niciunei ajustări și să refuze de primire și să nu înregistreze factura de regularizare finală emisă de societatea prestatoare, în condițiile în care, în urma tranzacției încheiate pentru stingerea litigiului dintre părți, prestatoarea a restituit E2 euro din sumele facturate și încasate inițial și a emis și comunicat factura finală de regularizare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL nu a înregistrat în evidența sa contabilă și fiscală factura nr. q-04-10/30.06.2010 emisă de FZx SRL în valoare totală de -K lei, din care TVA – D1x lei.

Organele fiscale au reținut că societatea FZx SRL în calitate de antreprenor general a încheiat cu societatea un contract de construcție fără

număr din data de 28.08.2006 pentru execuția unui centru comercial în valoare de E2 euro fără TVA. Datorită neînțelegerilor dintre părți, societatea ABC SRL în calitate de reclamantă a dat în judecată antreprenorul general, înregistrând la Tribunalul București cererea-dosarul DS/2007 din 08.03.2007.

Prin sentința comercială nr. SJ/2009 instanța de fond a dispus rezilierea contractului de execuție de lucrări încheiat la data de 28.08.2006 și plata către reclamantă părâtă de către părâta reclamantă FZx SRL a sumei de E3 euro cu titlu de prejudiciu, formată din: E4 euro diferență dintre suma achitată inițial antreprenorului general și valoarea lucrărilor executate efectiv de acesta, E5 euro daune interese pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale și E6 euro daune interese reprezentând beneficiul nerealizat. Suma de E4 euro reprezintă diferența dintre suma achitată de E1 euro, echivalentul a E7 lei inclusiv TVA și valoarea lucrărilor efectiv executate de E8 euro determinată prin raport de expertiză tehnică.

Împotriva sentinței comerciale nr. SJ/2009 FZx SRL a formulat apel, dar pentru a pune capăt litigiului părțile au convenit încheierea unei tranzacții înregistrată sub nr. TZ/2009, consfințită prin decizia comercială nr. DJ/2009 pronunțată în urma judecării apelului de către Curtea de Apel București.

Prin tranzacția nr. TZ/2009 părțile au convenit stingerea litigiului în schimbul plății în favoarea ABC SRL a sumei de E9 euro calculată ca diferență între suma de E2 euro convenită de părți și suma de E10 euro reprezentând sume deja recuperate prin executarea silită a sentinței comerciale nr. SJ/2009 și al renunțării de către FZx SRL în mod ferm și irevocabil la orice drepturi subiective, prezente sau eventuale, împotriva societății, decurgând din încheierea și/sau executarea contractului.

În ceea ce privește modul de înregistrare a sumei de E2 euro convenită de părți prin tranzacția nr. TZ/2009, consfințită prin decizia nr. DJ/2009 organele fiscale au constatat că ABC SRL a înregistrat sumele încasate în cursul anului 2009, respectiv E11 lei echivalentul a E12 euro în contul 473 ca "sume în curs de lămurire", pe care le-a reglat la 31 decembrie 2009 în contul 7581 "alte venituri". Ultima sumă a fost încasată la 30.06.2010 în cuantum de E13 lei echivalentul a E14 euro a fost înregistrată în contul 7581 "alte venituri".

După ce FZx SRL a achitat și ultima tranșă din suma totală convenită de E2 euro, respectiv a achitat suma de E14 euro în data de 30.06.2010, aceasta a emis factura nr. q-04-10/30.06.2010 în valoare totală de -K lei, din care TVA – D1x lei, cu următoarele poziții:

- storno avans inițial facturat: – AV1 lei (AV2 euro) plus TVA – AV3 lei;
- facturare diferență de lucrări: + AV4 lei (AV5 euro) plus TVA + AV6 lei.

Această factură a fost comunicată către ABC SRL prin poștă în data de 20.07.2010 și prin notificare prin afișare de către executorul judecătoresc în data de 07.08.2010.

La rândul său, după primirea facturii ABC SRL nu o înregistrează în evidențele proprii și o retransmite prestatorului de servicii FZx SRL prin executor judecătoresc în data de 14.10.2010.

În urma controlului încrucișat realizat la societatea prestatoare FZx SRL organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat în evidențele sale factura nr. q-04-10/30.06.2010 și și-a diminuat TVA colectată cu suma de D1x lei. Organele fiscale au stabilit că societatea a fost îndreptățită să emită factura pentru stornarea inițială a avansului pentru – AV1 lei bază impozabilă și – AV3 lei TVA, dar trebuia să factureze o diferență de lucrări de + AV7 lei cu TVA aferentă + AV8 lei rezultând un total factură de – AV9 lei cu TVA – D1 lei. Baza impozabilă de AV7 lei a fost stabilită în considerarea sumei de E15 euro inclusiv TVA, calculată ca diferență între valoarea lucrărilor efectiv executate de E8 euro determinată prin raport de expertiză tehnică și valoarea devizelor de lucrări facturate de E16 euro inclusiv TVA.

Deoarece beneficiara ABC SRL nu a înregistrat factura, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă cu suma de D1 lei în temeiul art. 137, art. 138, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 137, art. 138, art. 148 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]”.

”Art. 138 . - **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

[...]

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și **în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile** sau în urma unui arbitraj; [...]”.

”Art. 148. - În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează** în următoarele cazuri:

[...]

b) **dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă**, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138”.

”Art. 155. - (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 alin. (1) și (2), **trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar**, 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 către fiecare beneficiar **pentru suma avansurilor încasate în legătură cu** o 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.

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, **avansurile facturate**, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;...]”.

Cu privire la ajustarea bazei impozabile și a regularizării avansurilor, pct. 20 și pct. 69 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

”20. (1) **În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării**, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. **În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce** sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, **care vor fi transmise și beneficiarului**. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

(2) **Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial**, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare”.

”69. (3) **Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri**, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, **se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii**. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii”.

Conform prevederilor legale anterior citate, furnizorii sunt obligați să includă în baza impozabilă a TVA numai ceea ce reprezintă contrapartida obținută pentru bunurile livrate ori serviciile prestate, iar în cazul în care au încasat avansuri ori operațiunile au fost anulate, total sau parțial, prin acord scris ori ca urmare a unei hotărâri judecătorești procedează la regularizarea acestora prin stornare. La rândul lor, beneficiarii își pot deduce TVA aferentă achizițiilor numai dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce implică ca taxa să corespundă unor operațiuni concrete, efective, iar în situația în care și-au dedus inițial taxa pentru avansurile plătite ori pentru operațiuni anulate, total sau parțial, prin acord scris ori ca urmare a unei hotărâri judecătorești, sunt obligați să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial.

*Prin urmare, **obligației furnizorului de a transmite clienților facturile de stornare îi corespunde obligația clienților de a proceda la ajustarea TVA dedusă inițial în baza facturilor de stornare primite întrucât numai în acest fel se asigură respectarea principiului neutralității TVA, colectarea corectă a TVA la bugetul de stat și prevenirea fraudei.***

În speșă, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în baza contractului de execuție de lucrări încheiat la data de 28.08.2006 societatea contestatoare ABC SRL a primit de la prestatoarea FZx SRL o factură de avans și trei facturi pentru lucrări executate în valoare totală de **E7 lei**, pentru care **și-a dedus TVA în cuantum de E17 lei înscrisă în respectivele facturi**, după cum urmează:

- TVA în sumă de E18 lei din factura de avans nr. 1118625/18.05.2006 în valoare totală de E19 lei echivalentul a E20 euro;
- TVA în sumă de E21 lei din factura nr. 1118664/30.11.2006 în valoare totală de E22 lei pentru situația de lucrări nr. 1/30.06.2006 (din care s-a dedus o cotă-parte din avans și garanțiile de execuție);
- TVA în sumă de E23 lei din factura nr. 1118665/30.11.2006 în valoare totală de E24 lei pentru situația de lucrări nr. 2/31.07.2006 (din care s-a dedus o cotă-parte din avans și garanțiile de execuție);
- TVA în sumă de E25 lei din factura nr. 1118666/05.12.2006 în valoare totală de E26 lei pentru situația de lucrări nr. 3/30.09.2006 (din care s-a dedus o cotă-parte din avans și garanțiile de execuție).

Datorită neînțelegerilor dintre părți cu privire la executarea contractului, pe rolul instanțelor judecătorești a fost înregistrat dosarul nr. DS/2007, soluționat în fond prin sentința comercială nr. SJ/2009 prin care Tribunalul București a obligat prestatoarea FZx SRL la plata sumei de E3 euro către ABC SRL cu titlu de prejudiciu, formată din:

- E4 euro diferență dintre suma achitată inițial antreprenorului general de E1 euro, echivalentul a E7 lei inclusiv TVA și valoarea lucrărilor executate efectiv de acesta de E8 euro determinată prin raport de expertiză tehnică;
- E5 euro daune interese pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale;
- E6 euro daune interese reprezentând beneficiul nerealizat.

Ulterior, cele două părți au convenit stingerea litigiului prin încheierea tranzacției nr. TZ/2009, consfințită prin hotărârea de expedient dată în urma judecării apelului de către Curtea de Apel București prin decizia comercială nr. DJ/2009, ale cărei prevederi relevante sunt:

- ambele părți renunță reciproc în mod ferm și irevocabil la orice drepturi subiective decurgând din încheierea și/sau executarea contractului, inclusiv cele decurgând din litigiul pentru care s-a pronunțat soluția de fond în dosarul nr. DS/2007;
- suma convenită este de E2 euro pe care FZx SRL trebuia s-o plătească societății ABC SRL, din care E10 euro fusese deja plătită/încasată prin executarea silită a sentinței deja pronunțate pe fond;
- ultima tranșă (rest) de E14 euro trebuia achitată până cel mai târziu la 01.06.2010;
- pe baza acestei tranzacții părțile urmează să efectueze formalitățile necesare pentru regularizarea contabilă a facturilor emise în temeiul contractului;
- orice litigiu decurgând din sau în legătură cu tranzacția, inclusiv referitor la încheierea, executarea ori desființarea lui se va soluționa de către instanțele judecătorești competente.

Societatea FZx SRL a achitat suma convenită prin tranzacție în cuantum total de E2 euro (contravaloarea a E27 lei), iar ABC SRL a încasat aceste sume în 5 tranșe, începând cu data de 30.04.2009 și până la data de 30.06.2010 inclusiv, după care FZx SRL a emis și factura nr. q-04-10/30.06.2010 în valoare totală de -K lei, din care TVA – D1x lei, cu următoarele poziții:

- storno avans inițial facturat: – AV1 lei (AV2 euro) plus TVA – AV3 lei;
- facturare diferență de lucrări: + AV4 lei (AV5 euro) plus TVA + AV6 lei.

Această factură a fost comunicată către ABC SRL prin poștă în data de 20.07.2010 și prin notificare prin afișare de către executorul judecătoresc în data de 07.08.2010.

La rândul său, după primirea facturii ABC SRL nu o înregistrează în evidențele proprii și o retransmite prestatorului de servicii FZx SRL prin executor judecătoresc în data de 14.10.2010.

În urma controlului încrucișat realizat la FZx SRL au stabilit că aceasta trebuia să factureze o diferență de lucrări executate de + AV7 lei (diferența dintre valoarea lucrărilor efectiv executate de E8 euro conform expertizei tehnice și E16 euro valoarea devizelor de lucrări deja facturate = E15 euro) cu TVA aferentă + AV8 lei, ceea ce ar fi condus un total al facturii de regularizare de – AV9 lei cu TVA – D1 lei.

Astfel, din documentele de la dosarul cauzei reiese că ABC SRL a primit facturi în valoare totală de **E1 euro** echivalentul a E7 lei, **din care și-a dedus TVA în cuantum de E17 lei** (avans + situațiile de lucrări nr. 1-3), dar în urma litigiului finalizat prin încheierea tranzacției nr. TZ/2009 **i-a fost restituită** de către prestatoarea FZx SRL suma de **E2 euro**.

În consecință, indiferent dacă prestatorul emitea sau nu factura de regularizare nr. q-04-10/30.06.2010 societatea contestatoare era obligată **să-și ajusteze TVA dedusă inițial întrucât nu a achiziționat servicii executate în cuantumul facturat de E1 euro de vreme ce i-a fost restituită suma de E2 euro.**

Susținerea societății contestatoare ABC SRL în sensul că perioada de exigibilitate a ajustării TVA este în afara perioadei verificate, respectiv în anul 2009 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care:

- sentința comercială nr. SJ/2009 dată de Tribunalul București, prin care au fost stabilite sumele de plată în sarcina prestatoarei, precum și penalități a fost schimbată de Curtea de Apel București;

- decizia comercială nr. DJJ/2009 a Curții de Apel București nu este decât o hotărâre de expedient, care a consfințit învoiala părților din tranzacția nr. nr. TZ/2009;

- prin această tranzacție părțile însăși au stabilit atât suma ce trebuia restituită de prestatoare (E2 euro), cât și faptul că pe baza acestei tranzacții părțile urmau să efectueze formalitățile necesare pentru regularizarea contabilă a facturilor emise în temeiul contractului;

- tot prin tranzacție părțile au convenit ca restul de E14 euro să fie achitată de către FZx SRL în favoarea ABC SRL până cel mai târziu la **01.06.2010 (art.**

8.2 din tranzacție), dată la care trebuia emisă și factura de regularizare cu socotelile finale în lipsa oricărei alte referiri la modalitatea de efectuare a regularizărilor.

Având în vedere că dreptul de deducere a TVA se exercită numai pentru achiziții reale, efective, singurele care pot fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile, **pretenția societății de a-și păstra deducerea inițială de E17 lei** (din facturi inițiale de E1 euro) **fără nicio ajustare este vădit neîntemeiată întrucât aceasta nu a achiziționat servicii în contrapartida sumelor facturate inițial**, pentru diferența facturată și achitată prestatorului față de lucrările efectiv executate și recunoscute având obligația să procedeze la ajustare, chiar și în situația în care prestatorul nu emitea factura de regularizare, caz în care ar fi intervenit oricum răspunderea solidară stipulată la art. 151² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la momentul derulării tranzacțiilor, și anume:

”Art. 151². - (1) **Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei**, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau **prestatorul**, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5):

a) **nu este emisă;**

b) **cuprinde date incorecte/incomplete** în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, **elementele necesare calculării bazei de impozitare;**

c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei”.**

Este cert că prestatoarea a emis factura de regularizare prin care a diminuat cuantumul TVA colectată la bugetul de stat, factură cea fost trimisă societății contestatoare atât prin poștă, cât și prin intermediul unui executor judecătoresc.

Invocarea emiterii eronate a facturii de către prestatoare, sesizată și de organele de inspecție fiscală nu poate fi reținută ca motiv întemeiat pentru refuzul înregistrării acesteia și, implicit, pentru reducerea cuantumului TVA dedusă inițial, **legislația fiscală obligând contestatoarea să procedeze ea însăși la ajustarea TVA pentru avansurile facturate inițial, dar care nu s-au mai concretizat în lucrări executate reale și efective**, pe care să le poate utiliza ulterior în folosul operațiunilor taxabile, după cum se prevede la art. 148 din Codul fiscal și **ținând contestatoarea răspunzătoare solidar cu prestatorul și în situația în care factura de regularizare conținea date incorecte în ceea ce privește baza de impozitare**, după cum se prevede la art. 151² din Codul fiscal.

Or, contestatoarea nici măcar nu a procedat la efectuarea propriilor socoteli pentru a stabili care este cuantumul TVA ce trebuia ajustată în raport de valoarea lucrărilor considerate acceptate de ea însăși în calitate de beneficiar

conform art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal, altminteri invocat în susținerea contestației.

Nici în notificarea din 11.09.2010 privind refuzul primirii și înregistrării facturii de regularizare nr. q-04-10/30.06.2010 contestatoarea nu indică despre ce eroare este vorba și nu o cuantifică, contrar susținerilor din contestația formulată, iar apelarea la un executor judecătoresc pentru restituirea facturii nu ține loc de justificare a refuzului, contestatoarea neinițiind niciun alt demers pentru reglarea pretensei erori din factura primită, deși orice litigiu în legătură cu tranzacția trebuia soluționat de către instanțele judecătorești, așa cum se prevede la art. 15 din tranzacție.

În acest sens organul de soluționare a contestației reține și faptul că **nici în susținerea contestației ABC SRL nu a explicat despre ce eroare este vorba și care este valoarea lucrărilor executate și acceptate finalmente** în urma convenirii tranzacției cu prestatoarea și nici nu a combătut cuantumul TVA stabilită în minus de organele de inspecție fiscală în urma controlului încrucișat realizat la prestatoare.

De altfel, prin invocarea faptului că în cuprinsul tranzacției încheiate nu s-a convenit "absolut nimic" despre sumele incluse în factura de regularizare sau despre modalitatea de facturare societatea contestatoare **își invocă propria culpă în nerespectarea legislației fiscale în materie de TVA** (răspundere solidară la facturarea și regularizarea avansurilor și prestărilor de servicii achiziționate și ajustarea TVA în raport de achizițiile efective).

Mai mult, ABC SRL **și-a apropiat TVA în folosul propriu** cuantumul TVA în discuție, în condițiile în care prestatoarea FZx SRL a diminuat cuantumul TVA ce a colectat-o și a virat-o la bugetul statului cu TVA-ul în minus din factura de regularizare emisă după restituirea ultimei tranșe din suma de E2 euro convenită de părțile însăși prin tranzacția încheiată, iar contestatoarea a înregistrat în propriile venituri toate sumele restituite de prestatoare, inclusiv TVA aferentă, **situație care contravine principiului neutralității TVA și care este echivalentă unei "îmbogățiri fără justă cauză" în detrimentul bugetului de stat** având în vedere că taxa pe valoarea adăugată este un impozit colectat în numele statului de persoanele impozabile ce participă la circuitul economic.

În consecință, pentru considerentele ce preced contestația ABC SRL se va respinge pentru TVA deductibilă în minus de D1 lei.

3.2. Referitor la TVA în sumă de D2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA din facturile emise de o firmă prestatoare neînregistrată în scopuri de TVA pentru servicii nenominalizate și nedovedite a fi prestate în folosul propriilor operațiuni taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de D2 lei din facturile emise de FZq SRL în perioada 21.12.2012-17.01.2014 întrucât furnizorul nu este înregistrat în scopuri de TVA, nu au fost prezentate contractele încheiate și serviciile facturate nu au fost justificate.

În drept, potrivit art. 134¹, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

„Art. 134¹. - (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**”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) **denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile**”.

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

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu

guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

*Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: intrarile reprezinta achizitii de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa **si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul operatiunii taxabile respective.***

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță, se reține că societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de D2 lei din facturile emise de FZq SRL sub nr. 4/21.12.2012, nr. 5/10.01.2013, nr. 8/05.02.2013, nr. 12/24.06.2013 și nr. 15/17.01.2014. Facturile conțin mențiunea CIF "RO...", fără ca emitenta FZq SRL să fie înregistrată în scop de TVA, iar la descrierea operațiunilor mențiunile "plata conform contract consultanță cadastru nr. 1000 din 03.12.2012", "plată conform contract nr. 1001 din 09.01.2013", "plată conform contract nr. 1000 din 03.12.2012" și "plată conform contract nr. 103/14.01.2014".

Prin contestația formulată societatea susține că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este suficientă deținerea facturilor și invocă jurisprudența europeană din cazul C-438/09 pentru situația în care furnizorul nu deține cod valabil de TVA.

În raport de jurisprudența comunitară, altminteri invocată și de cele prezentate anterior, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatoare **nu a prezentat contractele menționate în facturi, fiind imposibil de determinat despre ce servicii este vorba și măsura în care ele ar fi putut fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale contestatoarei și nici dovezi ale prestării efective a serviciilor, în condițiile în care numai pentru servicii concrete, efective poate fi exercitat dreptul de deducere întrucât numai acestea pot fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile.**

În ceea ce privește jurisprudența europeană din Hotărârea Dankowski C-438/09 contestatoarea **omite cu desăvârșire faptul că instanța europeană a plecat de la o altă situație de fapt** – aceea că factura conținea toate elementele necesare pentru identificarea naturii serviciilor furnizate și că nu s-a contestat prestarea serviciilor în discuție. Or, în speță nici nu poate fi vorba de așa ceva, facturile conținând doar o trimitere generică la niște contracte, oricum neprezentate și la "plăți" la aceste contracte, deci nicidecum la servicii pretins prestate.

Totodată, se mai reține și faptul că, spre deosebire de alte legislații fiscale naționale ce au făcut obiectul cauzelor analizate de instanța europeană, art. 153 alin. (9²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede că "Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și *Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală*". Cu alte cuvinte, dreptul fiscal român oferă contribuabililor care doresc să exercite dreptul de deducere a TVA-ului mijloace rezonabile de informare pentru verificarea minimală a furnizorilor/prestatorilor, pentru a se asigura de comportamentul fiscal legal al acestora. În speță, la o simplă verificare a codului de TVA în registrul public de pe pagina de internet a ANAF contestatoarea putea constata că înregistrarea în scopuri de TVA a emitentei facturilor FZq SRL a fost anulată încă din 01.08.2012, deci cu mult înainte de data emiterii facturilor.

Ca atare, contestația societății va fi respinsă ca vădit neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA deductibilă în sumă de D2 lei.

3.3. Referitor la TVA în sumă de D3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă poate fi dedusă TVA aferentă serviciilor pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA prin mecanismul taxării inverse, în condițiile în care societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere pe baza unor facturi care nu conțin codul de înregistrare în scop de TVA al beneficiarului.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de D3 lei aferentă facturilor emise de prestatorii comunitari din Franța – FZs, FZu și FZr pe motiv că facturile nu conțineau codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății ABC SRL în calitate de beneficiar.

Taxa a fost dedusă de societate prin aplicarea mecanismului taxării inverse, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

În drept, potrivit art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 155. - (19) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

[...]

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

De asemenea, pct. 46 din Normele metodologice date în aplicarea art. 146 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”46. (1) **Justificarea deducerii taxei** se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal **care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (19) din Codul fiscal** și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(5) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin **mecanismul taxării inverse** conform art.151, art.150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, **nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art.157 alin. (2) sau, după caz, la art.157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art.145 - 147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art.146 din Codul fiscal.** În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale anterior citate, pentru a beneficia de dreptul de deducere aferentă achizițiilor, persoana impozabilă interesată trebuie să justifice îndeplinirea condițiilor de fond – achiziții reale în folosul propriilor operațiuni taxabile – și de formă – deținerea unei facturi care să conțină informațiile minime obligatorii, printre care și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

În speță, se reține că facturile emise de cei trei prestatori francezi nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarei ABC SRL, aceasta

susținând că nu poate fi sancționată pentru o eroare din partea emitenților și prin neeliminarea TVA colectată se afectează principiul neutralității TVA.

Aceste susțineri ale contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât principiul neutralității TVA invocat de societatea contestatoare nu poate fi aplicat făcând abstracție și în detrimentul celorlate principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, cum sunt principiile proporționalității, al securității juridice și al luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv, legislația comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a lua măsurile necesare și proportionale, pentru a avea siguranța că TVA este percepută și colectată sub supravegherea organelor fiscale. Astfel, în situația specifică a serviciilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei prin mecanismul taxării inverse, Codul fiscal recunoaște dreptul acestei persoane de a-și deduce taxa chiar și în situația în care anumite formalități nu sunt îndeplinite – mai exact neevidențierea TVA ca deductibilă și colectată în decontul de taxă – cu condiția ca persoana respectivă să dețină o factură care să conțină informațiile minime obligatorii, printre care și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

De asemenea, faptul că emitenții francezi ai facturilor au emis facturile fără înscrierea codului de TVA al contestatoarei pe motiv că nu este înregistrată în registrul operatorilor intracomunitari nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care contestatoarea **își invocă propria culpă în nerespectarea obligației legale de a se înregistra în acest registru** înainte de achiziționarea serviciilor intracomunitare, expres stipulată de art. 158² alin. (1) lit. e) și alin. (3) din Codul fiscal. Ca atare, apare ca evident eronată și susținerea societății în sensul că nu poate fi sancționată pentru o eroare a furnizorilor, câtă vreme recunoaște ea însăși că furnizorii nu i-au putut verifica codul în sistemul VIES deoarece nu este înregistrată în registrul operatorilor intracomunitari.

Și susținerea faptului că serviciile nu sunt taxabile în România, ci în Franța potrivit art. 133 alin. (3) din Codul fiscal este eronată întrucât, cu excepția anumitor categorii de servicii anume precizate în lege, pentru serviciile prestate de o persoană impozabilă în favoarea unui beneficiar persoană impozabilă, locul prestării serviciilor se consideră a fi sediul beneficiarului potrivit art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, fiind evident că societatea contestatoare este persoană impozabilă în înțelesul art. 127 din Codul fiscal, și nu persoană neimpozabilă căreia să-i fie aplicabile prevederile art. 133 alin. (3) din Codul fiscal. Ca atare, independent de eventuala taxare sau nu cu TVA a serviciilor de către prestatorii din Franța, serviciile ar fi fost oricum taxabile în România în temeiul art. 126 alin. (1) lit. b) coroborat cu art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

În privința invocării principiului neutralității taxei prin refuzul eliminării TVA colectată, se reține că societatea contestatoare **confundă obligația sa de plată a TVA pentru serviciile de care a beneficiat de la prestatori nestabiliți în România conform art. 150 alin. (2) din Codul fiscal** (componenta "TVA

colectată” din mecanismul de taxare inversă aplicat) **cu exercitarea dreptului de deducere a taxei numai pentru achiziții destinate în folosul propriilor operațiuni taxabile și justificate cu documente – facturi originale – care să conțină informațiile minime obligatorii** conform art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (componenta ”TVA deductibilă” din mecanismul de taxare inversă aplicat). Simplul fapt că TVA deductibilă s-a înregistrat concomitent cu TVA colectată, ca efect al îndeplinirii obligației de plată a TVA prin aplicarea mecanismului taxării inverse conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, nu înseamnă că societatea își poate exercita nelimitat și în orice condiții dreptul de deducere, acesta fiind subordonat regulilor de deducere prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Cum contestatoarea nu a invocat alte motive în susținerea contestației, în afara celor anterior analizate și găsite neîntemeiate, contestația urmează a fi respinsă pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de D3 lei dedusă din facturi care nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății ABC SRL în calitate de beneficiar.

3.4. Referitor la TVA în sumă de D4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii identificate generic ”servicii de consultanță de gestiune”, în condițiile în care acestea au fost doar refacturate de mandatar, iar mandatarul a primit serviciile facturate de un terț prestator, fără a prezenta nicio dovadă că serviciile au fost efectiv prestate.

În fapt, din factura emisă de FZg SRL cu seria GAB nr. 938/06.10.2014 organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de D4 lei reprezentând refacturarea unor servicii de consultanță gestiune prestate de FZj SA pe motiv că nu au fost prezentat contracte și justificarea prestărilor, achiziția serviciilor fiind considerată ca nefiind efectuată în scopul operațiunilor taxabile ale contestatoarei.

În drept, potrivit art. 134¹, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

„Art. 134¹. - (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**”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

Conform dispozițiilor legale antecitate, *persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: intrarile reprezinta achizitii de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul operatiunii taxabile respective.*

Totodată, considerațiile prezentate la pct. 3.2 din prezenta decizie referitoare la justificarea exercitării dreptului de deducere rămân valabile și pentru acest capăt de cerere.

Astfel, în speță, se reține că societatea ABC SRL a dedus TVA în sumă de D4 lei pentru ”consultanță gestiune Y..” din factura nr. 938/06.10.2014 emisă de FZg SRL. În nota explicativă datată 07.08.2015, la solicitarea organelor de inspecție fiscală de justificare a serviciilor reprezentantul contestatoarei a declarat că a prezentat contractul încheiat între FZg SRL și FZj SA, precum și faptul că ”nu avem justificare pentru lucrările prestate”.

În susținerea contestației societatea invocă că furnizorul a acționat ca un mandatar în relația cu FZj SA, iar serviciile pentru gestionarea Centrului Comercial Y sunt necesare în mod neîndoielnic societății, care a obținut venituri din închirierea spațiilor în acest centru comercial și anexează contractul de mandat încheiat de societate cu prestatorul.

Din analiza documentației existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Între ABC SRL în calitate de proprietar și FZg SRL în calitate de mandatar a fost încheiat în data de 22.06.2010 un *mandat parțial de administrare, gestiune și direcțiune a Centrului Comercial Y.*

Conținutul mandatului este stabilit în detaliu la art. 3 din contract și se referă la:

- *gestiune administrativă a centrului comercial* (organizarea de ședințe cu diverși prestatori, elaborarea și transmiterea proceselor-verbale ale reuniunilor, controlul bunei executări a deciziilor luate în ședințe, executarea deciziilor de

administrare și gestiune curente, redactarea de note informative, stabilirea bugetului provizoriu, reprezentarea proprietarului în poziție de reclamant ori de pârât, după primirea unei procuri speciale);

- *contabilitatea gestiunii centrului*, prin:

a) gestiunea încasărilor (implementare plan contabil analitic, emiterea de facturi către chiriași în virtutea contractelor încheiate de aceștia cu proprietarul, urmărirea executării contractelor – constituire depozite și garanții, notificare chiriași, încasare facturi etc. – prezentarea socotelilor, stării creanțelor și a datoriilor, a situației de trezorerie și a tuturor anexelor contabile, pregătirea înregistrărilor contabile și viza pe facturi și deconturi, întocmirea și actualizarea fișierului locatarilor, întocmirea raportului trimestrial de activitate, întocmirea de tabele și propuneri de provizioane, recuperarea chiriilor neplătite, căutarea și aplicarea, în acord cu proprietarul, a dispozițiilor necesare în vederea nominalizării situației locatarilor în culpă);

b) gestiunea cheltuielilor (elaborarea bugetului cheltuielilor locative, repartizarea și facturarea cheltuielilor locative în funcție de cotele de repartitie definitive, recuperarea cheltuielilor locative, întocmirea facturilor de închidere a conturilor, raport trimestrial de activitate, recuperarea datoriilor, organizare întâlnire semestrială cu proprietarul pentru a analiza situația contabilă, juridică și comercială a centrului);

c) cifre de afaceri și raporturi procentuale (în cazul în care contractele de închiriere prevăd colectarea cifrelor de afaceri lunare ale magazinelor și întocmirea graficelor corespunzătoare);

d) gestiunea locațiilor provizorii și asistarea pentru comercianți (întocmirea și urmărirea contractelor pentru locațiile provizorii în localurile vacanțe, asistență pentru comercianți la amenajarea magazinelor, starea spațiilor de intrare-ieșire, recepția lucrărilor);

- *asigurările centrului* prin subscrierea polițelor de risc, declararea daunelor, recuperarea prejudiciilor, reglementarea despăgubirilor;

- *punerea la dispoziție a documentelor justificative* privind cheltuielile de gestiune a centrului comercial (documentele aferente sumelor din chirii, cheltuieli cu serviciile și marketing plătite de locatari vor fi transmise proprietarului la fiecare sfârșit de trimestru, pe toată perioada contractului, copie arhivată în biroul mandatarului);

- *gestiune tehnică a centrului comercial* (vizitarea și verificarea permanentă a spațiilor comune ale centrului, cerere de oferte, studiu comparativ al devizelor și prezentarea la reuniunile proprietarului a condițiilor esențiale pentru lucrări de întreținere curentă și control și de verificare a sistemelor de protecție contra incendiilor, semnarea, în calitate de mandatar, a contractelor obligatorii și de întreținere referitoare la elementele de echipament comun, precum și a oricăror altor contracte prevăzute de regulamentul centrului comercial, urmărirea executării de către acești prestatori a obligațiilor asumate contractual și executarea plăților aferente contractelor pentru proprietar);

- *diverse* (conservarea arhivelor, reavizarea celor care nu au plătit, prezentarea raportului anual de activitate, orice altă sarcină încredințată).

Pe de altă parte, între FZj SA în calitate de prestator și FZg SRL în calitate de beneficiar a fost încheiat în data de 24.03.2011 un contract de

cooperare în vederea identificării celor mai bune soluții de gestiune eficace a centrului comercial și pentru îmbunătățirea vânzărilor în galeria comercială.

Prin contract se prevede că prestatorul va oferi consiliere beneficiarului, în ceea ce privește:

- căutarea de noi locatari pentru buticurile libere ale centrului comercial;
- negocierea cu locatarii a condițiilor de reînnoire a contractelor de închiriere ajunse la scadență;
- tratamentul aplicabil eventualelor incidente de plată.

Valabilitatea contractului este de până la data de 31.12.2011, iar pentru misiunea realizată prestatorul va primi o sumă de U1 euro fără TVA, care va fi plătită în baza facturilor emise de prestator în trei tranșe (una la data semnării contractului, a doua la 20 aprilie 2011 și a treia la 20 iulie 2011). Cele trei facturi au fost emise de FZj SA în 31.03.2011, 13.04.2011 și 21.07.2011 în valoare totală de U2 lei cu TVA aferentă de D4 lei și explicația "consultanță gestiune".

Din cele anterior prezentate organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatoare ABC SRL **nu a justificat în niciun fel prestarea efectivă a serviciilor în folosul propriilor operațiuni taxabile, în condițiile în care:**

- **nu există niciun document care să justifice că prestatoarea FZj SA și-a executat în vreun fel misiunea la care s-a obligat prin contract**, respectiv:

a) liste cu buticurile libere la data semnării contractului ori cu cele devenite libere pe perioada derulării lui;

b) liste ori comunicări privind potențialii locatari identificați (date de identificare și de contact, profil de activitate, locația propusă spre închiriere, eventuale condiții contractuale discutate etc.);

c) liste cu contractele de închiriere ajunse la scadență și condițiile cadru pentru desfășurarea negocierilor pentru reînnoirea contractelor;

d) regulamentul propus pentru tratarea incidentelor de plată (definirea incidentelor, modalități de soluționare, notificări etc.);

e) corespondența dintre părți cu privire la derularea contractului: notificări, adrese, emailuri, faxuri etc.;

- că sumele facturate cu titlu de "consultanță gestiune" nu se referă la prestații efective reiese și faptul că ultima factură a fost emisă de prestatoarea FZj SA în data de 21.07.2011, deși serviciile trebuiau prestate până la data de 31.12.2011 și că părțile **n-au stabilit de niciun fel cum anume înțelegeau ca prestatoarea să-și îndeplinească misiunea la care s-a obligat prin contract;**

- cum mandatarul FZg SRL nu a beneficiat de prestații efective de la FZj SA, nici refacturarea acestora către societatea contestatoare nu poate privi prestații efective;

- în plus, mandatul încredințat de societatea contestatoare în calitate de proprietar către FZg SRL este **un mandat parțial** de administrare, gestiune și direcțiune a centrului comercial, iar misiunile încredințate de proprietar mandatarului și care dau conținutul mandatului sunt detaliate în mod specific la art. 3 din contract, **fără să includă servicii de căutare de noi locatari ori de negociere a condițiilor de închiriere a contractelor de închiriere**, pretins prestate și refacturate, astfel că nu poate fi reținută afirmația contestatoarei în

sensul că nu erau necesare documente suplimentare pentru justificarea dreptului de deducere.

În consecință, față de cele anterior reținute se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă D4 lei.

3.5. Referitor la TVA în sumă de D5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea își poate deduce TVA din facturile emise cu prilejul restituirii garanțiilor, în condițiile în care prestatorul a facturat inițial eronat aceste garanții, cu diminuarea eronată a contravalorii bazei impozabile a contravalorii lucrărilor de construcții-montaj prestate, iar prin facturarea lor ulterioară cu TVA s-a corectat faptic eroarea inițială.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de D5 lei din facturile emise de FZf SRL în perioada 03.11.2010-21.06.2011 reprezentând restituire garanții, pe motiv că taxa a fost dedusă eronat întrucât garanțiile nu reprezintă prestări de servicii din punct de vedere al TVA conform art. 126 alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 126, art. 137 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)”.

”Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru **livrări de bunuri și prestări de servicii**, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie **contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului**, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”.

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]**”.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, **numai taxa aferentă unor livrări de bunuri ori prestări de servicii ce intră în sfera de aplicare a TVA este susceptibilă a fi dedusă de persoanele impozabile**, cu îndeplinirea condițiilor de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA explicitate la pct. 3.2 din prezenta decizie.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că societatea FZf SRL în calitate de furnizor/prestator a emis facturi către ABC SRL pentru lucrări executate conform situațiilor de lucrări și facturate cu facturile nr. h1/23.04.2008, nr. h2/16.06.2008, nr. h3/16.06.2008, nr. h4/28.11.2008, nr. h5/28.11.2008 și nr.h6/28.11.2008. În aceste facturi, din valoarea lucrărilor executate cu TVA aferentă, societatea furnizoare/prestatoare a dedus (scăzut) garanțiile pentru vicii ascunse, garanțiile de bună execuție și garanțiile de organizare de șantier cu TVA aferentă, totalul facturat cuprinzând valoarea lucrărilor diminuată cu valoarea garanțiilor plus TVA aferentă. Ulterior, în perioada 03.11.2010-21.06.2011, FZf SRL a emis facturi către ABC SRL prin care sumele evidențiate în minus cu titlu de garanții în facturile inițiale au fost repuse (refacturate) prin facturile nou-emise nr. h7/03.11.2010, nr. h8/13.12.2010, nr. h9/11.01.2011, nr. h10/17.02.2011, nr. h11/15.03.2011, nr. h12/18.04.2011, nr. h13/17.05.2011 și nr. h14/21.06.2011.

Spre exemplu, în cazul facturii nr. 7024/23.04.2008 au fost facturate lucrări în valoare de U3 lei cu TVA de U4 lei și au fost scăzute garanții de vicii ascunse (-U5 lei cu TVA - U6 lei), garanții de bună execuție (-U7 lei cu TVA - U8 lei) și garanție organizare de șantier (-U9 lei cu TVA - U10 lei). Totalul facturii este de U11 lei, din care U12 lei valoarea impozabilă și U13 lei TVA. Cu factura nr. h12/17.05.2011 FZf SRL a facturat suma de lei cu TVA aferentă de U14 lei, pe factură apărând explicația "5% garanție vicii ascunse - reținută din factura nr. h1/23.04.2008".

Prin contestația formulată ABC SRL invocă faptul că în facturile inițiale FZf SRL, care a participat în calitate de constructor la edificarea centrului comercial garanțiile au fost înscrise eronat cu semnul minus, cu diminuarea bazei impozabile, iar la momentul recuperării sumelor/diferențelor de preț reținute cu titlu de garanție a emis facturi cu semnul plus pentru garanții. Societatea susține că aceste garanții sunt parte din prețul agreeat între cele două părți, iar operațiunea a fost necesară și pentru a neutraliza aplicarea eronată a reglementărilor TVA în ceea ce privește facturile inițiale, efectul final fiind TVA zero în ceea ce privește TVA aplicată garanțiilor.

În urma solicitării organului de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului, întocmind în acest sens procesul-verbal nr.2016 din care reies următoarele:

- în anul 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă facturile emise de FZf SRL reprezentând **contravaloare lucrări de construcții-montaj, diminuată cu garanțiile aferente, garanții facturate eronat cu TVA deductibilă în sumă totală de - D5x lei;**

- TVA deductibilă aferentă lucrărilor executate a fost diminuată cu TVA deductibilă în sumă de - D5x lei aferentă garanțiilor;

- facturile emise de FZf SRL în anul 2008 au fost înregistrate de societate în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în balanțele de verificare conform datelor din facturi, înregistrând și TVA deductibilă în sumă de – D5x lei;

- TVA deductibilă din jurnalele de cumpărări corespunde cu TVA deductibilă din balanțele de verificare și deconturile de TVA și declarațiile 394.

Astfel, în urma cercetării la fața locului, s-a confirmat susținerea societății contestatoare în sensul facturării inițiale eronate a garanțiilor de către FZf SRL, prin diminuarea eronată a contravalorii lucrărilor de construcții-montaj decontate cu garanțiile contractuale convenite.

Organul de soluționare a contestației reține și dezlegarea dată speței de autoritatea centrală în materie, publicată la adresa de internet http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/infotva/Informatii_garantii.htm, în sensul că:

”Orice garantii percepute pentru a asigura buna executie a unui contract sau de alta natura nu reprezinta operatiuni in sfera de aplicare a TVA, nefiind livrari de bunuri sau prestari de servicii in sensul art. 126 alin(1) din Codul fiscal. Prin urmare persoanele care percep garantii nu au obligatia sa factureze aceste sume, conform art. 155 alin.(1) din Codul fiscal. Totusi, in situatiile in care beneficiarii solicita in mod expres o factura pentru garantii, pentru scopuri contabile, factura nu va cuprinde TVA.

Exemple de garantii: in cazul contractelor de inchiriere de bunuri imobile sau de bunuri mobile corporale, persoana care inchiriaza bunurile poate percepe o garantie clientului sau pentru a se asigura in cazul deteriorarii bunului sau a neplatii chiriei, la licitatiile organizate in special de insitutii publice, furnizorii trebuie sa depuna o garantie pentru a asigura ca vor indeplini obligatiile contractuale etc.

In cazul lucrarilor de constructii-montaj, datorita specificului, prestatorii de cele mai multe ori inscriu in facturi garantiile de buna executie. Intrucat legislatia dinainte de aderare prevedea ca exigibilitatea pentru garantiile de buna executie pentru lucrari de constructii-montaj intervenea la data procesului verbal de receptie a lucrarilor, sau la data incasarii garantiilor de catre prestator, exista multe probleme datorita modificarilor legislative dupa data aderarii care practic au abrogat regimul aparte al garantiilor de buna executie pentru lucrari de constructii-montaj.

Prestatorii au obligatia sa inscrie in facturi valoarea lucrarilor de constructii-montaj, asa cum rezulta din situatiile de lucrari si sa colecteze TVA pentru aceasta valoarea, fara ca aceasta suma sa fie influentata de garantia de buna executie.

Pentru exemplificare prezentam urmatoarele posibilitati:

I. situație de lucrări: 1000 lei – valoarea se inscrie în factura

- *TVA aferent, 190 lei, se inscrie in dreptul bazei impozabile de 1000 lei;*
- *garantia de buna executie 10%=100 lei poate fi inscrisa in factura cu semnul minus, in dreptul sau nu se trece TVA, iar restul de plata a facturii va fi 1190-100=1090;*

- *TVA care se va colecta in contul 4427= 190 lei;*

II. situatie de lucrari: 1000 lei - valoarea se inscrie in factura

- TVA aferent, 190 lei, se inscrie in dreptul bazei impozabile de 1000 lei;
- *garantia de buna executie 10%=100 lei, poate fi inscrisa in factura doar informativ pentru ca beneficiarul sa o vireze intr-un cont separat, fara sa fie scazuta din totalul de plata. In acest caz totalul de plata al facturii va fi 1190;*

- *TVA care se va colecta in contul 4427= 190 lei;*

III. situatie de lucrari: 1000 lei - valoarea se inscrie in factura

- TVA aferent, 190 lei, se inscrie in dreptul bazei impozabile de 1000 lei;
- *garantia de buna executie de 10%=100lei, nu se inscrie in factura, dar intre prestator si beneficiar exista intelegeri conform carora garantia va fi blocat intr-un cont, sau alte forme de decontare.*

Asa cum se observa din exemplele prezentate, in cazul lucrarilor de constructii montaj garantia de buna executie nu poate micsora baza impozabila care este reprezentata de valoarea inscrisa in situatiile de lucrari. Desigur ca exista un specific aparte fata de celelalte garantii, care de cele mai multe ori nu reprezinta un procent din baza impozabila, ci sume stabilite de comun acord de partile contractante”.

Prin urmare, apare ca întemeiată susținerea ABC SRL privind facturarea inițială eronată a garanțiilor, cu diminuarea contravalorii bazei impozabile a contravalorii lucrărilor de construcții-montaj prestate și emiterea ulterioară, cu prilejul recuperării garanțiilor, a facturilor cu semnul plus în vederea neutralizării aplicării eronate a reglementărilor TVA în ceea ce privește facturile inițiale. După cum au constatat și organele de inspecție fiscală, garanțiile au fost facturate inițial cu diminuarea eronată a bazei impozabile pentru lucrările de construcții-montaj și, implicit, a TVA deductibilă, astfel că prin facturarea lor ulterioară cu semnul plus s-a corectat eroarea inițială, chiar dacă în noile facturi informația privind natura produselor/serviciilor facturate este incompletă, în fapt fiind vorba de corecția tratamentului fiscal eronat aplicat în anul 2008 și nu de aplicarea TVA pentru operațiuni care nu reprezintă prestări de servicii impozabile.

În consecință, având în vedere că prin facturile emise de FZf SRL în perioada 03.11.2010-21.06.2011 cu prilejul restituirii garanțiilor s-a corectat tratamentul fiscal aplicat eronat în anul 2008 și că, în fapt, sumele în discuție fac parte din baza impozabilă a lucrărilor de construcții-montaj prestate și decontate între părți, urmează a se admite contestația ABC SRL pentru capătul de cerere cu privire la TVA deductibilă în sumă de D5 lei.

3.6. Referitor la TVA în sumă de D6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea putea ajusta baza impozabilă aferentă serviciilor facturate în avans, în condițiile în care stornarea nu privește avansuri, ci servicii, pentru unele din acestea existând prevederi contractuale exprese privind imposibilitatea rambursării, indiferent de cauză și de data încetării contractelor, iar societatea nu a făcut dovada transmiterii facturilor de stornare către beneficiari.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC SRL a emis în anul 2008, în baza contractelor de închiriere încheiate cu clienții centrului

comercial facturi în avans pentru chirie, costuri promovare și onorarii, aferente primului trimestru începând cu data deschiderii centrului comercial (25.03.2009) și până la data de 25.06.2009. De asemenea, în anul 2009 societatea a emis facturi de chirie, marketing și servicii pentru al 2-lea trimestru de la deschiderea centrului comercial pentru perioada 26.06-2009-30.09.2009. În anul 2010 societatea a emis către clienți facturi storno în valoare totală de S1 lei, din care TVA în sumă de S2 lei reprezentând stornarea serviciilor facturate în anii 2008 și 2009, neachitate până în anul 2010.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a stornat eronat în anul 2010 TVA pentru suma de D6 lei aferentă serviciilor facturate în avans în anul 2008 (anexa nr. 13 la raport), prin încălcarea prevederilor art. 138 lit. b) din Codul fiscal deoarece nu au avut la bază un acord scris între părți pentru diminuarea bazei impozabile și a prevederilor art. 159 alin. (2) din Codul fiscal deoarece nu a prezentat documente din care să reiasă transmiterea facturilor storno beneficiarilor.

În drept, potrivit art. 138 și art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 138 . - **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:**

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, **operațiunea este anulată total sau parțial, înainte** de livrarea bunurilor sau de **prestarea serviciilor;**

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și **în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți** sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj; [...]”.

”Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau **prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce** sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, **care vor fi transmise și beneficiarului**, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d)”.

Cu privire la ajustarea bazei impozabile pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

”20. (1) **În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării**, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. **În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce** sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, **care vor fi transmise și beneficiarului**. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare”.

În conformitate cu dispozițiile legale antecitate ajustarea bazei impozabile a prestațiilor de servicii poate fi efectuată în măsura în care operațiunea este anulată înainte de prestarea serviciilor ori contractul încheiat de prestator cu beneficiarul este anulat pe baza unui acord scris între părți, în ambele situații factura de stornare, prin care baza impozabilă facturată inițial se diminuează, fiind obligatoriu de transmis și beneficiarului.

În speță, societatea ABC SRL susține că pentru clienții nominalizați la pct. F din contestație facturile de stornare au fost emise pentru neprestarea serviciilor și au fost transmise beneficiarilor, fără solicitarea confirmării de primire, existența acestui document nefiind impusă de art. 159 alin. (2) din Codul fiscal.

Din analiza contractelor de închiriere existente la dosarul cauzei reiese că acestea conțin următoarele clauze relevante:

- locatarul va plăti locatarului 1/3 din plata în avans pentru chiria de început în termen de 20 de zile de la semnarea contractului, iar restul de 2/3 în termen de 14 zile lucrătoare de la data când locatarul primește notificarea de finalizare, după primirea facturii;

- locatarul se obligă să plătească locatarului costurile de promovare a deschiderii corespunzătoare promovării și publicității pentru deschiderea centrului comercial în valoare de 18 euro/mp pentru suprafața spațiului înmulțit cu factorul de evaluare, în termen de 60 de zile de la semnarea contractului;

- locatarul se obligă să plătească locatarului onorariul de consiliere tehnică și de consultanță referitoare la încheierea spațiului în valoare de 480 euro, în termen de 60 de zile de la semnarea contractului;

- costurile de promovare a deschiderii și onorariul de consiliere tehnică nu vor fi rambursate locatarului în cazul încetării contractului, indiferent de cauză și de data unei astfel de încetări.

În susținerea cauzei societatea ABC SRL a prezentat contractele de închiriere încheiate cu clienții și facturile de stornare emise în data de 27.04.2010, din care reiese că a stornat chirii, servicii, marketing și utilități.

În raport de documentele existente și de dispozițiile legale incidente speței, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În legătură cu posibilitatea ajustării bazei impozabile, societatea nu a prezentat nicio dovadă că a reziliat contractele de închiriere în baza unui acord scris cu clienții centrului, pentru a fi aplicabile prevederile art. 138 lit. b) din Codul fiscal.

Ajustarea bazei impozabile în temeiul art. 138 lit. a) din Codul fiscal ar fi fost posibilă numai în situația în care ar fi fost de servicii neprestate, după cum recunoaște, de altfel, și societatea contestatoare. Or, în speță, **societatea a stornat "chirii", "servicii", "marketing" și "utilități" și nu avansuri facturate înainte de prestarea serviciilor.** Se mai reține și că organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul unor chiriași, societatea a emis și a doua factura de avans chirie, care era condiționată de transmiterea notificării de finalizare, de unde rezultă că notificările de finalizare au fost transmise chiriașilor și aceștia puteau intra în posesia spațiilor.

De asemenea, *stornarea unor "utilități" indică că, în fapt, clienții au intrat în posesia spațiilor, de vreme ce le-au fost livrate și facturate inițial "utilități", ulterior stornate.* În mod similar, pentru "servicii" și "marketing" prin care societatea a facturat costurile de promovare a deschiderii și onorariul de consiliere tehnică, pe lângă faptul că părțile au convenit în mod expres că acesta nu pot fi rambursate, adică stornate, în cazul încetării contractului, indiferent de cauză și de data unei astfel de încetări, organul de soluționare a contestației reține că *era vorba de servicii efectiv prestate, pentru care ajustarea nu era posibilă*, nemaifiind posibilă restituirea unui serviciu deja prestat, așa cum ar putea fi posibil în cazul unei livrări de bunuri, care puteau face obiectul unui retur, deci al unei stornări.

Neachitarea facturilor emise de către clienții centrului nu poate constitui motiv pentru ajustarea/stornarea bazei impozabile întrucât o astfel de ajustare intervine numai în cazul falimentului beneficiarilor stabilită prin hotărâre judecătorească de închidere a procedurii, reglementată la art. 138 lit. d) din Codul fiscal, aceasta fiind, de altfel, singura situație în care nu este necesară transmiterea facturilor de stornare către beneficiari.

În legătură cu lipsa dovezilor de comunicare a facturilor de stornare către beneficiari, se reține că textul art. 159 alin. (2) din Codul fiscal prevede expres că facturile de stornare **"vor fi transmise"** beneficiarilor. Or, textul de lege ar fi lipsit de orice eficiență juridică dacă persoanele impozabile care emit facturile de stornare nu ar prezenta nicio dovadă în sensul transmiterii acestora către beneficiari, așa cum pretinde în fapt contestatoarea.

Chiar dacă normele metodologice nu prevăd *expressis verbis* obligativitatea deținerii unei confirmări de primire din partea clienților, organul de soluționare reține interpretarea dată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-588/10 Kraft Foods Polska SA conform căreia:

"O cerință care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, intră în sfera noțiunii de condiție prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Principiile neutralității TVA-ului și proporționalității nu se opun, în principiu, unei asemenea cerințe. Cu toate acestea, în cazul în care se dovedește a fi imposibil sau excesiv de dificil ca persoanei impozabile, furnizor de bunuri sau servicii, să i se remită, într-un termen rezonabil, o asemenea confirmare de primire, *nu i se poate refuza acesteia posibilitatea de a stabili, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligență necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință despre aceasta și, pe de altă parte, că operațiunea în cauză a fost efectiv realizată în conformitate cu condițiile menționate în respectiva factură rectificativă*”.

În baza jurisprudenței comunitare anterior citate, organul de soluționare a contestației reține că ABC SRL **nu a făcut dovada minimei diligențe** privind transmiterea facturilor de stornare către beneficiari, în raport de modalitățile de notificare convenite chiar prin contractele încheiate, respectiv transmiterea prin poștă, prin curier sau printr-un serviciu de livrare ori prin fax. Ca atare, chiar dacă beneficiarii nu au confirmat în scris primirea facturilor de stornare, nici contestatoarea **nu a prezentat niciun fel de dovadă de transmitere/notificare**, așa cum este ea precizată în contracte, respectiv: *plicul expedit ca scrisoare recomandată și conținând adresa corectă prevăzută în contracte pentru livrare corespondenței între părți, dovada furnizată de curier, copia faxului și raportul de transmisie atașat acestuia*.

Rezultă că societatea contestatoare nu a făcut dovada respectării reglementărilor fiscale cu privire la ajustarea bazei impozabile, organele de inspecție fiscală fiind îndreptățite să nu accepte ajustarea bazei impozabile, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de D6 lei.

3.7. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de M+P lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente TVA rămasă de plată, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate în parte debitele stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, în urma stabilirii diferenței suplimentare de TVA în sumă totală de de DF lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente pentru perioada 25.07.2010 – 07.12.2015 lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de DW lei și penalități de întârziere în sumă de DQ lei.

Societatea ABC SRL a contestat în parte diferențele suplimentare de TVA pentru suma de D lei din totalul stabilit în urma inspecției fiscale, precum și accesoriile aferente, fără să le individualizeze, acestea fiind calculate de organele fiscale la solicitarea ANAF – Direcția generală de soluționare a contestațiilor ca fiind în sumă de M lei dobânzi și P lei penalități de întârziere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobanzi și penalități de întârziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Nivelul dobânzii de întârziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința nivelului penalităților de întârziere, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

"Art. 120¹. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina ABC SRL o diferență suplimentară de TVA în sumă de DF lei, din care societatea a contestat suma de D lei, iar în urma soluționării contestației conform pct. 3.1-

3.6 din prezenta decizie s-a respins contestația pentru TVA în sumă de D1+D2+D3+D4+D6 lei și s-a admis contestația pentru TVA în sumă de D5 lei.

Cu adresa înregistrată sub nr. 28433/17.06.2016 organele de inspecție fiscală au transmis anexele nr. 1 și 2 privind modul de calcul al diferențelor constatate prin RIF și al accesoriilor aferente, respectiv privind modul de calcul al diferențelor și accesoriilor rămase după ce au fost scăzute diferențele de TVA contestată din facturile emise de FZf SRL. Astfel, pentru diferența de TVA rămasă stabilită de DF lei – D5 lei = DFP lei, accesoriile recalulate de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de DWP lei dobânzi și DQP lei penalități de întârziere.

Comparând accesoriile rămase de plată cu cele inițial stabilite și cu cele cuantificate ca fiind contestate, prin aplicarea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, organul de soluționare a contestației urmează a admite contestația ABC SRL pentru DW lei - DWP lei = **MA lei dobânzi** și DQ lei – DQP lei = **PA lei penalități** de întârziere și a se respinge contestația pentru M lei – MA lei = MR lei dobânzi și P lei – PA lei = PR lei penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126 alin. (1) lit. a), art. 134¹ alin. (7), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 138 lit. b), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 148 lit. b), art. 151² alin. (1) lit. b și alin. (2), art. 155 alin. (1) și alin. (5) lit. i) [respectiv art. 155 alin. (19) lit. d) și lit. f)] și art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 20 alin. (1) și alin. (2), pct. 46 alin. (1) și alin. (5) și pct. 69 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sw/2016, emisă de Administrația ... București pentru TVA în sumă de D1+D2+D3+D4+D6 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de MR lei și penalități de întârziere aferente în sumă de PR lei.

2. Admite contestația și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Sw/2016 pentru TVA în sumă de D5 lei, dobânzi de întârziere aferente în sumă de MA lei și penalități de întârziere aferente în sumă de PA lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și pct. 1 din prezenta poate fi contestat în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.