CJUE reduce volumul documentelor justificative necesare pentru deducerea TVA



Lipsa documentelor justificative „suficiente” poate fi considerată în prezent principala vulnerabilitate pentru companii în cadrul inspecțiilor fiscale, în special pentru cele care achiziționează servicii. În practică, pentru a permite deducerea TVA, autoritățile fiscale pun accent pe justificarea prestării serviciilor prin solicitarea unui volum mare de documente justificative, o atenție sporită fiind acordată serviciilor de management sau de consultanţă.

Nu era însă clar dacă această abordare era justificată în toate cazurile. Recent au fost aduse clarificări în acest sens. În urma unei decizii a Curţii de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), companiile care achiziționează servicii, cum ar fi, de exemplu, servicii de consultanţă în baza unui abonament (servicii „on-call”), au dreptul să deducă TVA, numărul documentelor justificative necesare fiind redus în comparație cu alte tipuri de contracte.

Cazul unei companii din Bulgaria a clarificat problema

În cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD (ALIC), o companie bulgărească ce desfășura afaceri în zona de agricultură, horticultură şi creșterea animalelor, a încheiat diverse contracte de abonament cu firme specializate în consultanţă financiară, juridică şi comercială.

Prin acele contracte, firmele de consultanţă şi-au asumat în contractul cu ALIC anumite angajamente, printre cele mai importante fiind: să fie disponibile pentru ALIC pentru

consultanţă, întâlniri şi diferite angajamente, în fiecare zi de la orele 09:00 la 18:00 şi, dacă este nevoie, şi în afara orelor obișnuite de lucru; să asigure prezenţa unei persoane competente la birourile ALIC atunci când este necesar; să nu încheie contracte cu alte firme ale căror interese erau contrare cu cele ale ALIC.

În schimbul acestor angajamente, ALIC s-a angajat să plătească firmelor de consultanţă o remuneraţie săptămânală, indiferent dacă beneficia sau nu de consultanţă. ALIC a dedus TVA inclusă pe facturile emise de firmele de consultanţă.

În urma unei inspecții fiscale, autoritățile fiscale din Bulgaria au refuzat dreptul de deducere al TVA pentru ALIC pe motiv că simpla încheiere a unui contract de abonament sub forma angajamentelor mai sus menţionate nu constituie un serviciu în sfera de aplicare a TVA, întrucât nu se poate determina tipul, natura şi cantitatea serviciilor efectiv prestate. În mod particular, nu există documente care să ateste numărul de ore efectuate şi nicio informație nu a fost furnizată legată de modul în care au fost stabilite preţurile.

Într-adevăr, aşa cum a notat şi CJUE, respectivele contracte defineau doar scopul serviciilor de consultanţă, dar nu indicau un rezultat specific care să fie atins, un termen limită, modul în care vor fi primite respectivele servicii sau preţul pe fiecare unitate.

Care a fost concluzia CJUE?

Întrebarea principală adresată CJUE a fost dacă un contract de abonament, precum cel încheiat cu firmele de consultanţă poate constitui o prestare de servicii care să intre în sfera TVA sau dacă este nevoie să fie efectuate servicii de consultanţă determinate în mod specific pentru a putea da naştere dreptului de a deducere a TVA.

Pornind de la regulile generale ale legislației de TVA, CJUE şi-a pus problema dacă există o legătură directă între

serviciul efectuat şi remunerația obținută de firmele de consultanţă. Din start trebuie menționat că în materie de TVA acest principiu al legăturii directe stă la baza calificării unei tranzacții în sfera TVA sau nu.

CJUE a decis că, în condiții de legitimitate, se poate considera că angajamentele asumate de firmele de consultanţă în contractele de abonament (prin care un furnizor a agreat să fie la dispoziția unui client pe durata contractului) pot fi considerate servicii care intră în sfera TVA. Prin urmare, ALIC ar trebui să poată deduce TVA pentru serviciile primite, chiar şi în lipsa unor documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea efectivă a activităților.

De ce este importantă această decizie pentru companiile din România?

În contextul în care, în cadrul controalelor fiscale, inspectorii pun un accent deosebit pe aspecte de formă, în special pe documente justificative, acest caz ar putea reprezenta un mijloc de susținere a dreptului de deducere a TVA pentru firmele care achiziționează servicii de consultanţă şi al căror drept de deducere a TVA este pus la îndoială de organele de inspecţie fiscală în situaţii similare cu cele ale ALIC. Acest caz este de asemenea aplicabil în cazul contractelor intragroup (e.g. servicii de management, servicii juridice, financiare, resurse umane etc.) care permit solicitarea acestor servicii în baza unui abonament de la societatea-mamă sau de la un centru de servicii al grupului.

Acest caz este important mai ales în condiţiile în care, noul Cod Fiscal, care va intra în vigoare de la 1 ianuarie 2016, prevede în mod expres ca “în domeniul taxei pe valoarea adăugată şi al accizelor, autoritățile fiscale şi alte autorităţi naţionale trebuie să ţină cont de jurisprudența Curţii de Justiţie a Uniunii Europene.” Totuşi, şi în prezent autorităţile fiscale sunt obligate să ţină cont de deciziile CJUE.

După aderarea la Uniunea Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum şi deciziile Curţii de Justiţie a Uniunii Europene, astfel că interpretările CJUE trebuie urmate de autorităţile fiscale din România, în vederea aplicării uniforme a legii de TVA, ţinându-se cont şi de circumstanţele concrete ale fiecărui caz în parte.

Decizia CJUE este într-adevăr una favorabilă pentru companiile care achiziţionează servicii în baza unui abonament. Însă, aceste companii trebuie să ţină în continuare cont de prevederile din Codul fiscal privind reconsiderarea unei tranzacţii.

Astfel, Codul fiscal stabileşte că autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacţii / activităţi pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia.

De la 1 ianuarie 2016, organul fiscal va fi obligat sa motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacţii sau, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacţii, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul şi conţinutul tranzacţiei ce face obiectul neluării în considerare / reîncadrării, precum şi a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. Astfel, autorităţile fiscale vor avea în sarcină demonstrarea necesităţii reîncadrării unei tranzacţii.

Concluzii:

- Justificarea prestării serviciilor achiziţionate pe baza unui contract de tip abonament poate fi efectuată cu un volum redus de documente justificative;
- Începând cu 1 ianuarie 2016, autoritățile fiscale române vor fi obligate să respecte hotărârile CJUE în baza unor

prevederi exprese din Codul fiscal (dar şi în prezent autorităţile fiscale trebuie să respecte aceste decizii);

- Începând cu 1 ianuarie 2016, autorităţile fiscale române vor fi nevoite să motiveze necesitatea reîncadrării unei tranzacţii.

Autor: Costin Manta, Manager Asistenţă fiscală, EY România