

## 2.5. ÎNREGISTRAREA ÎN REGIM SPECIAL PENTRU PRESTAREA SERVICIILOR ELECTRONICE

Serviciile electronice sunt reglementate la pct. 28 al art. 266 "Semnificația unor termeni și expresii" din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Prin acest articol se face trimitere la Anexa II a Directivei CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și la art. 7 alin. (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei CEE nr. 112/2006, cu modificările și completările ulterioare.

În Anexa II sunt enumerate următoarele **tipuri de servicii electronice**:

- 1) furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;
- 2) furnizarea de software și actualizarea acestora;
- 3) furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;
- 4) furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv de jocuri de noroc și pariuri, și de emisiuni sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;
- 5) furnizarea de servicii de învățământ la distanță.

servicii  
electronice

Conform prevederilor art. 7 alin. (1) din Regulamentul nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 cu privire la punerea în aplicare a prevederilor Directivei CEE nr. 112/2006 nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011, **serviciile prestate pe cale electronică** prevăzute în Directiva CEE nr. 112/2006 includ serviciile furnizate pe internet sau printr-o rețea electronică a căror natură determină prestarea lor automată, care implică intervenție umană minimă, și imposibil de realizat în absența tehnologiei informației.

Se încadrează în categoria serviciilor electronice următoarele tipuri de operațiuni enumerate, în mod expres, prin alin. (2) al art. 7 din Regulamentul CEE nr. 282/2011:

- ✓ furnizarea de produse digitale în general, inclusiv software și modificări sau actualizări de software;
- ✓ serviciile care asigură sau sprijină prezența unor societăți sau persoane fizice într-o rețea electronică, de exemplu:
  - un site web, sau
  - o pagină web;
- ✓ serviciile generate automat de un calculator prin intermediul internetului sau al unei rețele electronice, ca răspuns la introducerea anumitor date specifice de către destinatar;
- ✓ transferul cu titlu oneros al dreptului de a pune în vânzare bunuri sau servicii pe un site de internet care funcționează ca o piață online, pe care potențialii cumpărători își lansează ofertele printr-o procedură automată și pe care părțile sunt anunțate în privința realizării unei vânzări printr-un mesaj electronic generat automat de un calculator;

operațiuni  
desemnate  
expres ca  
servicii  
electronice

operațiuni  
desemnate  
expres ca  
servicii  
electronice

- ✓ pachetele de servicii de internet (ISP) în care componenta de telecomunicații reprezintă o parte auxiliară și subordonată (adică pachetele care nu se reduc doar la accesul la internet și includ alte elemente, precum pagini de conținut care asigură accesul la știri, informații meteorologice sau turistice; spații de joc; găzduire de site-uri web; acces la dezbateri online etc.);
- ✓ serviciile enumerate în anexa I din Regulament:
  - găzduirea de site-uri și pagini web;
  - întreținerea automată a programelor, online și la distanță;
  - administrarea de sisteme la distanță;
  - stocarea de date online, atunci când anumite date sunt stocate și extrase prin mijloace electronice;
  - furnizarea online de spațiu pe disc, la cerere.
  - accesarea sau descărcarea de software-uri (inclusiv programe de achiziții/contabilitate și software antivirus) și actualizarea acestora;
  - software-uri de blocare a bannerelor publicitare (bannerblockers);
  - drivere pentru descărcare;
  - software-uri care creează interfețe între calculator și echipamentele periferice, de exemplu, imprimante;
  - instalarea automată online de filtre pe site-uri web;
  - instalarea automată online de firewalls.
  - accesarea sau descărcarea de:
    - teme pentru spațiul de lucru (desktop);
    - imagini fotografice sau pictoriale sau de economizare de ecran (screensavers);
  - conținutul digitalizat al cărților și al altor publicații electronice;
  - abonamente la ziare și reviste online;
  - jurnale pe internet (weblogs) și statistici de frecvență a site-urilor web;
  - știri, informații rutiere și buletine meteorologice online;
  - informații online generate automat de un software din date specifice introduse de către client, date juridice și financiare (de exemplu, cotațiile burselor de valori actualizate continuu, în timp real);
  - furnizarea de spațiu publicitar, inclusiv bannere publicitare pe un site/o pagină web;
  - folosirea motoarelor de căutare și a directoarelor de internet;
  - accesarea sau descărcarea de:
    - muzică pe calculator și pe telefonul mobil;
    - teme muzicale, extrase, tonuri de apel sau alte sunete;
    - filme;
  - descărcarea de jocuri pe calculator și pe telefonul mobil;
  - accesarea de jocuri automate online care depind de internet sau de alte rețele electronice similare, în care jucătorii se află la o distanță geografică;
  - învățământ automat la distanță a cărui funcționare depinde de internet sau de o rețea electronică similară și a cărui furnizare necesită o intervenție umană limitată sau nulă, inclusiv clase virtuale, cu excepția cazurilor în care internetul sau o rețea electronică similară este folosită numai ca instrument de comunicare între profesor și student;
  - caiete de exerciții completate de elevi online și notate automat, fără intervenție umană.

**Nu reprezintă servicii electronice:**

- serviciile de telecomunicații;

- bunurile pentru care comanda și prelucrarea sunt efectuate prin mijloace electronice;
- CD-ROM-urile, dischetele și alte suporturi materiale similare;
- materialele tipărite, de exemplu: cărți, buletine, ziare sau reviste;
- CD-urile și casetele audio;
- casetele video și DVD-uri;
- jocurile pe CD-ROM-uri;
- serviciile profesioniștilor (avocați și consultanții financiari), care consiliază clienții prin poșta electronică;
- serviciile de învățământ, în situația în care conținutul cursurilor este furnizat de către un profesor pe internet sau printr-o rețea electronică realizată printr-o conexiune la distanță;
- serviciile de reparații fizice offline ale echipamentelor informatice;
- serviciile de stocare de date offline;
- serviciile de publicitate, în special în ziare, pe afișe sau la televiziune;
- serviciile de asistență telefonică;
- serviciile de învățământ care implică exclusiv cursuri prin corespondență, de exemplu, cursurile prin poștă;
- servicii convenționale de vânzare prin licitații, care se bazează pe intervenția umană directă, indiferent de modul în care se fac ofertele;
- serviciile de telefonie cu componentă video, cunoscute și sub denumirea de servicii de videofonie;
- accesul la internet și la World Wide Web;
- serviciile de telefonie furnizate prin internet.

**operațiuni  
care nu  
sunt  
servicii  
electronice**

Prin **Directiva CEE nr. 2.455 din 5 decembrie 2017** s-au efectuat modificări ale Directivei CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și ale Directivei CEE nr. 132/2009 în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță.

Referitor la prestările de servicii electronice, s-a avut în vedere faptul că, prin Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, s-au reglementat regimuri speciale de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite care furnizează către persoane neimpozabile fie servicii de radiodifuziune și de televiziune, fie servicii prestate electronic.

**servicii  
electronice**

Ca urmare a evaluării, în anul 2017, a regimurilor speciale introduse la 1 ianuarie 2015, s-a constatat că este necesară îmbunătățirea acestora prin reducerea sarcinii impuse microîntreprinderilor stabilite într-un stat membru care prestează ocazional astfel de servicii către beneficiari din alte state membre, alții decât cei din statul lor membru de stabilire.

Concret, reducerea acestei sarcini fiscale pentru fiecare prestator de servicii electronice s-a materializat prin:

1. introducerea unui prag la nivel comunitar până la care prestările de servicii respective să reprezinte, în continuare, obiectul plății TVA în statul membru de stabilire al prestatorului;
2. stabilirea obligației de respectare a normelor de facturare reglementate în statul membru al prestatorului care utilizează regimurile speciale, fără a mai fi obligatorie respectarea normelor aplicabile din fiecare stat membru al beneficiarului persoană neimpozabilă;
3. permiterea utilizării regimului special de către persoanele impozabile care nu

**reducere  
sarcină  
fiscală**

sunt stabilite pe teritoriul Comunității, dar care sunt înregistrate în scopuri de TVA într-un stat membru, pentru desfășurarea de operațiuni ocazionale care fac obiectul TVA în statul membru respectiv;

reducere  
sarcină  
fiscală

4. prelungirea termenului de transmitere a declarației de TVA de la 20 de zile de la încheierea perioadei fiscale până la sfârșitul lunii următoare încheierii perioadei fiscale;
5. rectificarea declarațiilor de TVA anterioare printr-o declarație ulterioară, fără a se mai efectua prin rectificarea declarației aferente perioadei fiscale la care se referă rectificările.

Prin art. 4 din Directiva CEE nr. 2.455/2017, s-a stabilit că statele membre trebuie să adopte și să publice, până la 31 decembrie 2018, actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma acestor noi prevederi referitoare la serviciile electronice.

În România, aceste modificări au fost transpuse în legislația fiscală prin adoptarea Legii nr. 60 din 15 aprilie 2019, publicată în M.Of. nr. 296 din 17 aprilie 2019.

Transpunerea prevederilor Directivei CEE nr. 2.455 din 5 decembrie 2017 în Codul fiscal aplicabil în România s-a materializat prin modificarea următoarele articole din Codul fiscal:

servicii  
furnizate  
pe cale  
electronică

- **Art. 266 „Semnificația unor termeni și expresii” alin. (1) punctul 28** cu privire la clarificarea definiției serviciilor furnizate pe cale electronică. Astfel, definiția inițială a rămas aceeași: *„serviciile furnizate pe cale electronică includ, în special, serviciile prevăzute în anexa II la Directiva 112 și la art. 7 alin. (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare”, dar a fost completată cu modificarea conform căreia: „În cazul în care prestatorul unui serviciu și clientul său comunică prin intermediul poștei electronice, acest lucru nu înseamnă, în sine, că serviciul furnizat este un serviciu furnizat pe cale electronică”.*

persoană  
impozabilă  
nestabilă  
în U.E.

- **Art. 314 „Regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune prestate de către persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană”:**

– **alin. (1) litera a)** cu privire la definiția persoanei impozabile nestabilite în Uniunea Europeană.

Astfel, persoana impozabilă nestabilă în Uniunea Europeană înseamnă persoana impozabilă care nu are sediul activității economice și nici nu dispune de un sediu fix pe teritoriul Uniunii Europene.

Inițial, persoana impozabilă nestabilă în Uniunea Europeană a fost definită drept persoana impozabilă care nu are sediul activității economice și nici nu dispune de un sediu fix pe teritoriul Uniunii Europene și care nu are obligația să fie înregistrată în scopuri de TVA pentru alte operațiuni decât cele supuse regimului special.

– **alin. (3)** cu privire la conținutul declarației depuse, în format electronic, concomitent cu declarația de înregistrare, la data începerii operațiunilor taxabile, în situația persoanei impozabile nestabilite în Uniunea Europeană care optează pentru regimul special și alege România ca stat membru de înregistrare.

Prin această declarație, persoana impozabilă confirmă că:

- a) nu și-a stabilit sediul activității economice pe teritoriul Uniunii Europene și
- b) nu dispune de un sediu fix pe teritoriul acesteia.

Inițial, prin această declarație, persoana impozabilă trebuia să confirme că nu este înregistrată în scopuri de TVA în Uniunea Europeană.

**declarație de confirmare**

● **La articolul 278 „Locul prestării de servicii”**, după alineatul (7) s-au introdus următoarele **cinci noi alineate, de la (8) la (12)**, prin care se reglementează următoarele aspecte:

– **alin. (8):** prevederile alin. (5) lit. h) nu se aplică dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) prestatorul este stabilit sau, dacă nu este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un singur stat membru;
- b) sunt prestate servicii către persoane neimpozabile care sunt stabilite, își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în orice stat membru, altul decât statul membru prevăzut la lit. a);
- c) valoarea totală, fără TVA, a prestărilor menționate la lit. b) nu depășește, în anul calendaristic curent, **10.000 euro** sau echivalentul acestei sume în moneda națională și nu a depășit această sumă în cursul anului calendaristic precedent.  
Notă: conform prevederilor art. 278 alin. (5) lit. h), locul prestării serviciilor este considerat locul unde beneficiarul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în cazul următoarelor servicii prestate către o persoană neimpozabilă:
  - serviciile de telecomunicații;
  - serviciile de radiodifuziune și televiziune;
  - serviciile furnizate pe cale electronică.

**prestări sub 10.000 euro**

– **alin. (9):** prevederile alin. (5) lit. h) al art. 278 se aplică din momentul depășirii, în cursul unui an calendaristic, a plafonului de 10.000 euro.

– **alin. (10):** prestatorul care are domiciliul sau reședința obișnuită în România are dreptul de a opta ca locul prestării să fie stabilit conform prevederilor alin. (5) lit. h). În acest caz, opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

– **alin. (11):** ANAF urmează să monitorizeze îndeplinirea condițiilor de la alin. (8) la alin. (10) de către persoana impozabilă care prestează serviciile reglementate prin art. 278 alin. (5) lit. h).

**opțiunea de stabilire a locului prestării**

– **alin. (12):** echivalentul în moneda națională a statelor membre a plafonului de 10.000 euro se calculează prin aplicarea ratei de schimb publicate de Banca Centrală Europeană la data adoptării Directivei (UE) 2017/2.455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță.

Notă: pentru România, valoarea echivalentă în moneda națională este de 46.337 lei.

### **Tratamentul fiscal aplicabil în România**

Până la depășirea plafonului de 10.000 euro (46.337 lei)/an calendaristic, în relația cu persoanele neimpozabile din state membre, prestatorul din România nu poate aplica excepția de la art. 278 alin. (5) lit. h) din Codul fiscal conform căreia locul prestării este locul unde beneficiarul are domiciliul stabil, caz în care aplică prevederile regulii generale de la art. 278 alin. (3) conform cărora locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit prestatorul persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

## Reguli pentru refacturare

La refacturare, este aplicabil același regim fiscal utilizat de furnizori/prestatori pentru operațiunile refacturate în ceea ce privește:

- locul prestării;
- cotele;
- scutițiile.

Toate aceste reguli sunt reglementate, în mod expres, la pct. 31 alin. (6) din Normele de aplicare a art. 286:

*„(6) În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.*

*Se consideră că, la aplicarea structurii de comisionar, exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutițiile livrării/prestării refacturate.”*

reguli  
refacturare

- Aplicarea unei marje de profit la cheltuielile care urmează a fi recuperate de la client/beneficiar nu mai reprezintă pentru furnizor/prestator refacturarea cheltuielilor efectuate, ci facturarea unei operațiuni constând în livrarea unui bun sau prestarea unui serviciu, conform obiectului său de activitate.

În vederea aplicării unitare a prevederilor legislației fiscale privind TVA referitoare la refacturare, M.F.P. a elaborat Circulara nr. 40.146/30.01.2015.

## Regimul fiscal al cheltuielilor refacturate

(Hotărârea C.E.J. în Cauza C-42/14)

În ceea ce privește regimul fiscal aplicabil cheltuielilor refacturate, la pct. 32 alin. (6) din Codul fiscal este reglementat exemplul 2, cu privire la o persoană impozabilă care derulează operațiuni imobiliare în baza contractelor de închiriere încheiate cu diverși beneficiari de spații aflate într-un bun imobil deținut în proprietate.

În cadrul activității desfășurate, dezvoltatorul imobiliar refacturează beneficiarilor diverse bunuri și servicii de natura utilităților (electricitate, încălzire și apă, servicii de colectare a deșeurilor, serviciile de curățenie în spațiile comune ale imobilului etc.).

Astfel, transferă chirieșului său costurile pe care le-a suportat pentru cumpărarea bunurilor și serviciilor respective de la terți.

În acest context, pentru aplicarea unui tratament fiscal corect, dezvoltatorul trebuie să verifice dacă chiriașul:

- ⇒ are libertatea de a decide cantitatea consumată de utilități;
- ⇒ are posibilitatea să își aleagă prestatorii și/sau modalitățile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor respective.

Ca urmare a acestei verificări, dezvoltatorul imobiliar poate decide dacă bunurile sau serviciile respective pot fi considerate distincte de serviciul de închiriere.

servicii  
distincte  
de serviciul  
principal

În acest sens, a fost pronunțată și Hotărârea Curții de Justiție Europene din data de 16 aprilie 2015 în Cauza C-42/14. Din hotărâre rezultă că, în toate situațiile în care livrările/prestările sunt distincte de serviciul de închiriere, locatorul aplică structura de comisionar, aplicând regimul fiscal corect pentru fiecare livrare/prestare în parte, în funcție de natura operațiunilor refacturate.

#### Cauza C-42/14

Această cauză are ca obiect trimiterea preliminară referitoare la „*Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Închirierea unui bun imobil – Furnizare de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectare a deșeurilor – Contracte între locator și furnizorii acestor bunuri și servicii – Prestații furnizate chiriașului considerate ca fiind efectuate de locator – Cheltuieli locative – Stabilirea bazei de impozitare – Posibilitatea de a include cheltuielile locative în baza de impozitare a serviciilor de închiriere – Operațiune constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații independente*”.

servicii de  
închiriere

Cererea de decizie preliminară, formulată de către Naczelny Sad Administracyjny (Polonia) a fost primită de Curte la data de 27 ianuarie 2014 în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (Ministrul Finanțelor), pe de o parte, și Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (Agenția de bunuri imobiliare a armatei din Varșovia), în legătură cu un aviz individual al Minister Finansów din 21 iunie 2011 de respingere a modului de calcul și de aplicare a taxei pe valoarea adăugată reținut de aceasta în privința bunurilor livrate și a serviciilor prestate în cadrul închirierii unor bunuri imobile.

**Sintetic**, prin decizia pronunțată în data de 16 aprilie 2015 în **Cauza C-42/14**, s-a hotărât că Directiva trebuie interpretată în sensul că închirierea unui bun imobil și furnizarea de apă, de electricitate și de energie pentru încălzire, precum și colectarea deșeurilor care însoțesc această închiriere trebuie, în principiu, să fie considerate ca reprezentând mai multe prestații distincte și independente, care trebuie apreciate în mod individual din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu excepția situației în care unele elemente ale operațiunii, inclusiv cele care indică rațiunea economică a încheierii contractului, sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial.

prestații  
distincte și  
independente

De asemenea, s-a hotărât că este de competența instanței naționale să facă aprecierile necesare ținând cont de ansamblul împrejurărilor în care are loc închirierea și în care se efectuează prestațiile care o însoțesc, în special de conținutul contractului încheiat între părți.

Această hotărâre în Cauza C-42/14 a fost motivată prin faptul că prevederile articolului 14 alineatul (1), articolului 15 alineatul (1) și articolului 24 alineatul (1) din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, modificată prin Directiva CEE nr. 162 din 12 decembrie 2009, trebuie interpretate în sensul că, **în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.**

regimul  
utilităților

Directiva CEE nr. 112/2006 prevede:

- articolului 14 alin. (1) „*Livrare de bunuri*” înseamnă *transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar;*
- articolului 15 alin. (1) *Electricitatea, gazul, energia destinată încălzirii sau răcirii și bunurile de aceeași natură sunt considerate bunuri corporale;*
- articolului 24 alin. (1) „*Prestare de servicii*” înseamnă *orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.*

**Detaliat, etapele declanșării litigiului principal au fost:**

refacturare  
prestații

- ✓ Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Agenția de bunuri imobiliare a armatei din Varșovia, este o persoană publică, responsabilă printre altele cu închirierea bunurilor imobile ale statului care i-au fost încredințate. În cadrul acestei activități, aceasta refacturează prestații care cuprind:
  - pe de o parte, furnizarea anumitor utilități, respectiv electricitate, încălzire și apă;
  - pe de altă parte, colectarea deșeurilor.

Astfel, Agenția transferă chiriașului costurile pe care le-a suportat pentru cumpărarea acestor bunuri și servicii de la terți furnizori. În ceea ce privește utilitățile, Agenția facturează chiriașului avansuri, al căror cuantum a fost stabilit în contractul de închiriere, aplicând cota de impozitare utilizată pentru fiecare utilitate, iar ulterior, la finalul anului, efectuează regularizarea conturilor în funcție de consumul efectiv al chiriașului de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă.

creștere  
cotă TVA

- ✓ La 1 ianuarie 2011, cota de TVA a crescut de la 22% la 23%, motiv pentru care Agenția s-a adresat Minister Finansów pentru a solicita un aviz individual, indicând cotele pe care le-a aplicat, în următoarele două situații concrete:
  - ☞ facturi emise după data de 1 ianuarie 2011 pentru soldul restant datorat de chiriași;
  - ☞ efectuarea regularizărilor în situația în care avansul facturat a fost mai mare decât suma datorată de chiriași.

incluere  
redevențe  
în baza de  
impozitare

- ✓ Prin avizul comunicat în data de 21 iunie 2011, Minister Finansów a făcut cunoscut faptul că modul de calcul al TVA aplicat de către Agenție este incorect, subliniind faptul că furnizarea de utilități și colectarea deșeurilor fac parte dintr-un ansamblu care constituie o prestație unică, și anume serviciul de închiriere. Astfel, valoarea acestor prestații trebuia inclusă în valoarea serviciului de închiriere ca prestație principală pentru care, începând cu data de 1 ianuarie 2011, trebuia aplicată cota TVA 23%, față de 22% anterior acestei date.
- ✓ Agenția s-a adresat Tribunalului Administrativ al Voievodatului Varșovia, care, prin hotărârea din 17 iulie 2012, a anulat avizul emis de Minister Finansów, motivând că redevențele datorate pentru furnizarea utilităților și pentru colectarea deșeurilor trebuiau incluse în baza de impozitare a serviciului de închiriere, ca element al chiriei, cu excepția cazului în care rezultă clar din contractul de închiriere că toate sau unele dintre aceste redevențe nu sunt incluse în chirie, ci sunt plătite în mod distinct de chiriaș.  
De asemenea, Tribunalul a precizat că lipsa unui contract încheiat direct între chiriaș și furnizorii de utilități și ai serviciului de colectare a deșeurilor nu

implică în mod necesar ca locatorul să furnizeze chiriașului un serviciu unic de închiriere de natură complexă.

- ✓ Minister Finansów a formulat recurs la Naczelny Sad Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) împotriva hotărârii Tribunalului Administrativ al Voievodatului Varșovia deoarece cauza are consecințe practice importante, în special în ceea ce privește furnizarea de apă pentru care se aplică:
  - cota de 8% dacă este facturată în mod distinct;
  - cota de 23% dacă este inclusă în chirie.

facturare  
cote  
diferite

#### Întrebări preliminare:

Curtea Administrativă Supremă a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

1) *Articolul 14 alineatul (1), articolul 15 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că livrările de electricitate, de energie destinată încălzirii și de apă, precum și prestațiile de colectare a deșeurilor, asigurate chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii de un operator terț specializat, sunt în realitate efectuate de locator atunci când acesta a încheiat un contract pentru livrarea bunurilor și prestarea serviciilor respective și doar impută costurile lor chiriașului care utilizează efectiv spațiul respectiv?*

întrebări  
adresate  
Curții

2) *În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, costurile privind electricitatea, energia destinată încălzirii și apa, precum și cele privind colectarea deșeurilor, utilizate de chiriaș, majorează baza de impozitare (chiria) prevăzută la articolul 73 din Directiva TVA pentru prestarea serviciului de închiriere sau livrările de bunuri și prestările de servicii în cauză constituie prestații distincte de serviciul de închiriere al spațiului?*

Decizia Curții în cauza C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa Warszawie soluționată în 16 aprilie 2015 a fost motivată prin următoarele **considerente**:

Referitor la prima întrebare preliminară: într-un contract precum cel în discuție în litigiul principal, în care locatorul încheie contractul pentru furnizarea prestațiilor reprezentate de furnizarea de utilități și de colectarea de deșeuri, locatorul este cel care cumpără prestațiile în cauză pentru bunul imobil pe care îl oferă spre închiriere.

Este adevărat că chiriașul utilizează direct prestațiile respective, însă nu le cumpără de la operatori terți specializați.

Astfel, considerațiile privind cumpărarea de carburant din Hotărârea Auto Lease Holland (C-185/01, EU: C: 2003: 73), care sunt valabile pentru articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA, nu se aplică, în cadrul unui contract de închiriere precum cel în discuție în litigiul principal, nici furnizării de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, care constituie de asemenea bunuri în temeiul articolului 15 din Directiva TVA, nici prestării unui serviciu care se încadrează la articolul 24 din Directiva TVA, precum colectarea deșeurilor. Din faptul că locatorul a cumpărat prestațiile care constau în livrarea acestor bunuri și în prestarea acestor servicii rezultă că trebuie să se considere că el este cel care furnizează prestațiile respective chiriașului.

cumpărarea  
prestațiilor  
de către  
locator

Notă: trimitere la Decizia Curții în cauza C-185/01 Auto Lease Holland pct. 73.

Prin urmare, prevederile articolului 14 alineatul (1), articolului 15 alineatul (1) și articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cadrul închirierii unui bun imobil, furnizarea de electricitate, de energie pentru încălzire și de apă, precum și colectarea deșeurilor, asigurate de operatori terți chiriașului care utilizează direct aceste bunuri și servicii, trebuie considerate ca fiind efectuate de locator în cazul în care acesta a încheiat contractele pentru furnizarea prestațiilor respective și doar impută costurile lor chiriașului.

Referitor la cea de a doua întrebare preliminară: în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, așa cum rezultă din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA.

Notă: trimitere la Decizia Curții în cauza C-392/11 Field Fisher Waterhouse pct. 14 și la Decizia Curții în cauza C-224/11 BGZ Leasing pct. 29.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în anumite împrejurări, mai multe prestații formal distincte care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel în mod individual la impozitare sau la scutire trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente.

operațiune  
unică

Este vorba despre o operațiune unică în special atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Aceasta este situația și în cazul în care una sau mai multe prestații constituie o prestație principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal precum prestația principală.

Notă: trimitere la Decizia Curții în cauza C-224/11 Hotărârea BGZ Leasing pct. 30.

O prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului.

Notă: trimitere la Decizia Curții în cauza C-392/11 Hotărârea Field Fisher Waterhouse pct. 17.

Pentru a determina dacă prestațiile furnizate constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică, trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii în cauză.

Notă: trimitere la Decizia Curții în cauza C-224/11 Hotărârea BGZ Leasing, punctul 32.

serviciile  
de curățenie

În Hotărârea RLRE Tellmer Property în cauza C-572/07 punctele 22 și 24, Curtea a arătat că, în ceea ce privește curățenia în părțile comune ale unui imobil, serviciul putea fi efectuat în diferite moduri, și anume, în special, de un terț care facturează costul acestui serviciu direct locatarilor sau de un locator care angajează în acest scop propriul personal sau recurge la o întreprindere care prestează servicii de curățenie.

În Hotărârea Field Fisher Waterhouse în cauza C-392/11, punctul 23, Curtea a statuat că conținutul unui contract de închiriere poate constitui un indiciu important. În ceea ce privește, în speță, un contract de închiriere a spațiului de birouri de către un cabinet de avocatură, a subliniat că, potrivit informațiilor de care dispunea, acesta prevedea că, în plus față de închirierea spațiilor, locatorul trebuie să furnizeze locatarului un anumit număr de prestații care dau naștere unor cheltuieli locative pentru neplata cărora poate fi reziliat contractul de închiriere.

Curtea a considerat că motivul economic al încheierii contractului menționat pare a fi nu numai obținerea dreptului de a ocupa spațiile vizate, ci și obținerea de către locatar a unui ansamblu de prestații de servicii. Curtea a concluzionat că contractul de închiriere desemna o prestație unică între locator și locatar. În analiza sa, Curtea a luat în considerare în special punctul de vedere al unui locatar mediu al spațiilor comerciale vizate, și anume birouri de avocatură.

**prestații  
independente  
sau prestații  
accesorii**

Din cele două hotărâri menționate rezultă că prestațiile respective sunt în general utile, chiar necesare, pentru folosința corespunzătoare a bunului imobil închiriat. Din această jurisprudență rezultă că aceste prestații pot exista independent de închirierea unui bun imobil. Cu toate acestea, potrivit unor împrejurări particulare, în special potrivit conținutului contractului, ele pot constitui prestații accesorii sau pot fi indisociabil legate de închirierea menționată și pot forma împreună cu aceasta o prestație unică.

Din Hotărârea BGZ Leasing în Cauza C-224/11, punctele 44 și 45) rezultă că elementele care reflectă interesele părților contractante, de exemplu modalitățile de tarifare și de facturare pot fi luate în considerare pentru stabilirea elementelor caracteristice ale operațiunii vizate.

Se impune în special să se verifice dacă, potrivit termenilor contractului, chiriașul și locatorul urmăresc în primul rând să obțină și, respectiv, să ofere spre închiriere un bun imobil și nu urmăresc decât în subsidiar să obțină și, respectiv, să furnizeze alte prestații, chiar dacă acestea sunt necesare unei folosințe corespunzătoare a bunului.

Trebuie analizat dacă chiriașul are posibilitatea să își aleagă prestatorii și/sau modalitățile de utilizare a bunurilor sau a serviciilor în cauză, pentru a stabili că prestațiile pot fi considerate distincte de închiriere.

În special, dacă chiriașul poate să decidă în legătură cu consumul de apă, de electricitate sau de energie pentru încălzire, care poate fi verificat prin montarea unor contoare individuale și facturat în funcție de consumul respectiv, prestațiile care privesc aceste bunuri sau servicii pot, în principiu, să fie considerate distincte de închiriere.

**posibilitatea  
alegerii  
prestatorilor  
de servicii**

În ceea ce privește servicii precum cel de curățenie a părților comune ale unui imobil în coproprietate, acestea trebuie să fie considerate distincte de închiriere dacă pot fi organizate de fiecare chiriaș individual sau de chiriași în mod colectiv și dacă în toate cazurile facturile adresate chiriașului menționează furnizarea acestor bunuri și prestarea acestor servicii în rubrici diferite de chirie.

Nu este determinantă nici împrejurarea conform căreia chiriașul dispune de posibilitatea de a obține aceste prestații de la un prestator pe care îl alege, dat fiind că posibilitatea ca elementele unei prestații unice să fie, în alte împrejurări, furnizate izolat este inerentă conceptului de operațiune unică compusă.

Notă: trimitere la Decizia Curții în cauza C-392/11 Hotărârea Field Fisher Waterhouse, punctul 26.

# Ghid Practic pentru Contabili – Contravenții și infracțiuni în activitatea financiar-contabilă disponibil ACUM doar pentru dvs.!

## Inspectorii ANAF sunt MEREU în gardă!

Evitați amenzile monstruoase cu  
AJUTORUL UNUI SINGUR GHID!



Lucrarea de față analizează  
sanctiunile stabilite prin  
următoarele acte normative:

- O.U.G. nr. 2/2001 privind regimul contravențiilor
  - Codul fiscal (Capitolul „Contravenții și infracțiuni”)
  - Legea contabilității nr. 82/1991
  - Codul de procedură fiscală (Titlul XI „Sanctiuni”)
  - Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal
  - Legea societăților nr. 31/1990 – „Contravenții și infracțiuni”
  - Legea nr. 70/2015 privind întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar
- O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a se dota cu aparate de marcat electronice fiscale
  - O.G. nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA
  - Legea nr. 656/2002 privind prevenirea și sancționarea spălării banilor
  - Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

Este în regulă dacă încă nu știți exact ce înseamnă toate aceste documente pentru activitatea dvs.!

**Suntem aici pentru a vă pune la dispoziție aceste informații vitale!**

Mai multe detalii pe:  
**[www.contravenții.contabilul.ro](http://www.contravenții.contabilul.ro)**