

Intrebare:

Modificari legislative TVA de la 01.07.2021

Va rog, daca se poate, sa ma ajutati cu un raspuns pentru urmatoarele 2 spete:

1. O societate din Romania neplatitoare de TVA, dar care are cod special de Tva, factureaza catre persoane fizice din Germania servicii de ingrijire batrani la domiciliu. Facturile catre persoanele fizice din Germania (catre familii mai exact) sunt emise fara tva. Totodata in fiecare luna societatea din Romania primea o factura de prestari servicii (de la o societate din Germania care gasea familii). Pentru aceasta factura firma din Romania depunea 390+301 si platea tva-ul aferent in Romania. Atat in anul curent cat si in anul precedent societatea a facturat peste 10.000 eur.

Legat de One Stop Shop – OSS, începând cu 1 iulie 2021, cum trebuie sa procedam? Care este termenul limita de inregistrare a societatii in sistem? Va emite de acum inainte facturile cu cota de tva din Germania?

2. O societate din Romania neplatitoare de tva (dar are cod special de tva) presteaza servicii IT pentru o firma din Belgia inregistrata in Vies. Pentru aceasta prestare emite o factura de 6000 eur/luna pe care o declaram lunar in 390.

Legat de One Stop Shop – OSS, începând cu 1 iulie 2021, cum trebuie sa procedam? Care este termenul limita de inregistrare a societatii in sistem? Va emite de acum inainte facturile cu cota de tva din Belgia?

Raspuns:

1. O societate din Romania neplatitoare de TVA, dar care are cod special de Tva, factureaza catre persoane fizice din Germania servicii de ingrijire batrani la domiciliu. Facturile catre persoanele fizice din Germania (catre familii mai exact) sunt emise fara tva.

Intrucat societatea dispune pe teritoriul Germaniei de suficiente resurse tehnice si umane pentru a efectua regulat livrari de bunuri si/sau prestari de servicii impozabile, consider ca acesteia ii revine obligatia inregistrarii unui sediu fix pe teritoriul acestui stat, conform echivalentului art. 266 alin. (2) din Codul fiscal din legislatia aplicabila in Germania.

In principiu, pentru aceste servicii, societatii ar putea sa ii revina obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pe teritoriul Germaniei, daca serviciile nu sunt scutite de TVA fara drept de deducere conform legislatiei fiscale din Germania.

Daca serviciile nu sunt scutite de TVA in Germania, societatea va colecta TVA in acest stat si isi va indeplini obligatiile declarative si de plata catre autoritatea fiscala din Germania.

Cu privire la obligativitatea declararii unui sediu fix in Germania este necesar sa solicitati o consultanta acolo.

2. Totodata in fiecare luna societatea din Romania primea o factura de prestari servicii (de la o societate din Germania care gasea familii). Pentru aceasta factura firma din Romania depunea 390 301 si platea tva-ul aferent in Romania.

Este corect, in varianta in care factura emisa este pe codul de inregistrare din RO, nedetinand un sediu fix in DE .

3. Atat in anul curent cat si in anul precedent societatea a facturat peste 10.000 eur.

Legat de One Stop Shop OSS incepnd cu 1 iulie 2021, cum trebuie sa procedam? Care este termenul limita de inregistrare a societatii in sistem? Va emite de acum inainte facturile cu cota de tva din Germania?

Este necesar sa determinati motivul pentru care ati emis factura fara tva catre clientii din DE.

Daca serviciile de ingrijire sunt scutite de tva, nu trebuie sa va inregistrati in OSS deoarece nu colectati tva pentru aceste servicii.

Doar daca serviciile de ingrijire se factureaza in DE cu tva, puteti sa va inregistrati/aveti optiunea de inregistrare in OSS sau in DE pentru facturarea cu tva a serviciilor (veti declara direct in DE -in baza codului de tva sau online- tva ul datorat in DE, dupa depasirea plafonului de 10.000 euro)

2. O societate din Romania neplatitoare de tva (dar are cod special de tva) presteaza servicii IT pentru o firma din Belgia inregistrata in Vies. Pentru aceasta prestare emite o factura de 6000 eur/luna pe care o declaram lunar in 390.

Pe relatia B2B nu se aplica OSS/IOSS, doar in cazul B2C se aplica noul regim cu 1.07.2021.

Se emite factura cu tva 0 si se declara in D390.

Intrebare:

O societate inregistreaza in contabilitate facturi de prestari servicii de la mai multi furnizori. Acesti furnizori nu detin mijloacele necesare prestarii serviciilor respective, respectiv nu detin personal angajat. Imprejurarea potrivit careia prestatorul nu detine mijloacele necesare prestarii serviciilor respective este suficienta pentru a exclude dreptul de deducere TVA aferenta serviciilor executate, raportat la prevederile titlului VI - TVA din Codul fiscal si la jurisprudenta CJUE cauzele C-18/13 – Maks Pen, C-80/11 Mahageben si C-142/11 Peter David?

Raspuns:

In situatia in care, urmare efectuarii unui control incrucisat la prestator, se constata faptul ca prestatorul respectiv, fie nu dispune de resurse materiale si umane pentru efectuarea serviciilor facturate, fie nu dovedeste faptul ca serviciile respective sunt executate de catre un sucontractor al serviciului preluat in antrepriza, echipa de inspectie fiscala poate anula dreptul numai in situatia in care echipa de inspectie fiscala poate sa justifice, prin mijloace de proba, ca beneficiarul a exercitat dreptul de deducere in mod abuziv, fraudulos, chiar daca a prezentat facturi emise pe numele sau si face dovada ca platit contravaloarea acestora.

In acest caz, este invocat ca teme de drept art. 297 alin. (8) din Codul fiscal prin care se reglementeaza: *"(8) Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA daca, dupa administrarea mijloacelor de proba prevazute de lege, pot demonstra dincolo de orice indoiala ca persoana impozabila stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda privind taxa pe valoarea adaugata care a intervenit in amonte sau in aval in lantul de livrari/prestari."*

De asemenea, pot fi invocate și prevederile pct. 67 alin. (1) din normele de aplicare ale art. 297 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere": *"Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă."*

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Astfel, echipa de inspecție fiscală nu poate anula dreptul de deducere doar în baza unei suspiciuni referitoare, fie la participarea în mod activ a persoanei impozabile la o fraudă, fie ca operațiunile respective sunt implicate într-o fraudă savarsită de emitentul facturilor. În acest context, de reținut sunt prevederile Hotărârii CEJ în Cauza 610 din 3 septembrie 2020 Vikingo. În acest caz, s-a stabilit că, existența unei fraude în cazul livrărilor în lanț între diferiți operatori economici poate atrage anularea dreptului de deducere al unuia dintre participanții la tranzacție, dar numai dacă se constată printr-o hotărâre a unei instanțe de judecată, că acesta a participat la fraudă respectivă.

Organul de control trebuie să aibă în vedere respectarea de către persoana impozabilă a prevederilor din normele de aplicare ale art. 299 de la:

- pct. 69 alin. (1) și pct. 69 alin. (2) *"Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal. "*;
- pct. 69 alin. (2) *"(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) 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. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare."*

În acest context, de reținut sunt prevederile Hotărârii CEJ în Cauza 610 din 3 septembrie 2020 Vikingo prin care s-a stabilit că autoritățile fiscale nu pot anula dreptul de deducere în baza unei suspiciuni referitoare, fie la participarea în mod activ a persoanei impozabile la o fraudă, fie ca operațiunile respective sunt implicate într-o fraudă savarsită de emitentul facturilor. Din hotărârea CEJ rezulta că:

"Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborată cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea bunurilor respective și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul acestor facturi, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile menționate au fost, asadar, achiz-

itionate in realitate de la o persoana neidentificata, in al doilea rand, normele nationale privind contabilitatea nu au fost respectate, in al treilea rand, lantul de livrari care a condus la achizițiile mentionate nu era justificat din punct de vedere economic si, in al patrulea rand, unele operatiuni anterioare care fac parte din acest lant de livrari au fost afectate de nereguli. Pentru ca un astfel de refuz sa fie intemeiat, trebuie sa se stabileasca corespunzator cerintelor legale ca persoana impozabila a participat in mod activ la o fraudă sau ca aceste operatiuni erau implicate intr-o fraudă savarsita de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit in amonte in lantul de livrari mentionat, aspect a carui verificare este de competenta instantei de trimitere. "

Deci, deciziile CJUE enumerate de dvs. pot fi completate si cu alte decizii CEJ, in functie de starea fiscala constatata care a condus la anulara dreptului de deducere, de exemplu:

- C-439/04 and C-440/04 Axel Kittel si Recolta Recycling SPRL
- CEJ 354/03 Optigen
- CEJ 273 din 2011 Mecsek Gabona Kft. Hotararea CEJ - in aceasta, cauza este urmatoarea: "*Dreptul de deducere nu poate fi afectat de fraudă savarsita de alta persoana care face parte din lantul de distributie, cu conditia sa nu aiba cunostinta de aceasta fraudă. (...) Instanta nationala are sarcina de a efectua o apreciere globala a tuturor imprejurarilor de fapt pentru a se putea stabili daca societatea a actionat cu buna-credinta si a luat toate masurile care ii pot fi impuse in mod rezonabil pentru a se asigura ca operatiunea realizata nu o conduce la participarea la o fraudă fiscala.*"
- CEJ 425/06 Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service Srl.

Intrebare:

Conform HG 518/10.07.1995, indemnizatia de deplasare/cazare se diferentiaza pe doua categorii si se acorda la nivelul stabilit pentru fiecare tara conform anexei HG.
Conform art 76, alin 2, litera i) si ii) din Codul Fiscal, suma care depaseste plafonul neimpozabil stabilit pentru diurna intra in sfera impozitului pe venit si a contributiilor salariale.

Intrebarea este daca aceasta regula pentru diurna se aplica si pentru valoarea platita pentru cazare/transport peste nivelul stabilit cf. anexa HG 518/1995.

Raspuns:

Asa cum ati precizat, pentru strainatate diurna este reglementata in Anexa la HG 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, publicata in M.Of. nr. 154 din 19 iulie 1995.

In functie de tara diurna, variaza de la 30 euro (in Coreea) la 120 de USD (in Afganistan).
Pentru tarile din Europa diurna este de 35 euro iar diurna deductibila este de 87,5 euro (2,5 x 35).

Conform art. 76 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, indemnizatiile si orice alte sume de aceeași natura, altele decat cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariati, potrivit legii,

pe perioada delegării/detasării, după caz, în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului sunt venituri impozabile pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- (ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

Cu privire la contribuțiile sociale, art. 139 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal, prevede că intră în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detasării, după caz, în alta localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (I) în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- (II) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Din aceste prevederi legale rezultă că sunt excluse din baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale sumele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare. O cheltuială se dovedește cu document justificativ. Prin urmare cheltuielile de cazare și transport se decontează doar pe baza de document justificativ fără a fi limitate prin lege.

De asemenea, Codul fiscal nu stabilește o limită cu privire la netaxarea cheltuielilor de transport și cazare dovedite cu documente justificative. În lipsa documentului justificativ vor fi taxate în totalitate cu impozit pe venit și contribuții sociale.

Intrucât aceste cheltuieli ale salariatului se stabilesc prin contract individual de muncă/ act adițional se impune să se respecte prevederile acestora cum ar fi dacă s-a stabilit că se decontează cazarea la hotel de 3 stele, să nu se deconteze cazare la hotel de 4 stele, dacă s-a stabilit că se decontează transportul cu trenul să nu se deconteze transportul cu avionul etc.

Intrebare:

Va rog frumos să mă ajutați cu particularitățile și obligațiile fiscale și contabile ale unei societăți platitoare de impozit pe microîntreprindere care și-a aprobat un plan de reorganizare pe o perioadă de 3 începând cu luna iulie 2021.

Raspuns:

În perioada de reorganizare, obligațiile fiscale și cele contabile sunt cele obișnuite deoarece societatea nu se află în faliment, respectiv în dizolvare urmata de lichidare.

Dacă prin planul de reorganizare s-a aprobat anularea totală sau parțială a unor datorii ale societății către creditorii săi (creanțe din tabelul de creanțe), atunci societatea va înregistra venituri din anularea lor. În considerarea aplicării prevederilor pct. 19 alin. (2) lit. a) și alin. (3) și pct. 51 alin. (2) din Reglementările

contabile aprobate prin OMFP 1802/2014, veniturile rezultate din anularea datoriilor în cadrul procedurii de reorganizare sunt recunoscute în contabilitate la data la care veniturile sunt certe, respectiv la data expirării perioadei pentru care a fost aprobat planul de reorganizare.

Veniturile astfel înregistrate vor intra în baza impozabilă a impozitului pe veniturile microintreprinderilor conform art. 53 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 5 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, ele nefiind nominalizate în categoria veniturilor ce pot fi scăzute din baza impozabilă.

Intrebare:

Care sunt documentele justificative pentru o microintreprindere cu CAEN de construcții, în ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de combustibil, facturilor de leasing și celorlalte achiziții adiacente legate de un autoturism achiziționat în leasing financiar, utilizat doar în scop economic, în cazul în care societatea are angajat un agent de vânzări?

Raspuns:

Potrivit art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, nu se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și de achiziții.

Conform pct. 68 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive.

Conform pct. 68 alin. (6) lit. b) și c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

Conform pct. 68 alin. (7) din Norme, utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute

la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

Conform pct. 68 alin. (8) din Norme, încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoană impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

Asa cum se arată și la pct. 68 alin. 5 din Normele metodologice date în aplicarea art. 298 din Codul fiscal, societatea trebuie să justifice o atare situație, în special în cazul achiziției noului autoturism, pentru a nu fi în situația constatării unei practici abuzive.

Spre exemplu, trebuie întocmite foi de parcurs din care să reiasă inclusiv intervalul orar pentru fiecare deplasare, pe lângă celelalte informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, astfel încât să se poată verifica dacă kilometrajul din foile de parcurs coincide sau nu kilometrajul autoturismelor ori dacă există suprapuneri orare în ceea ce privește utilizarea lor, de natură să justifice utilizarea concomitentă a autoturismelor. Toate acestea se apreciază și în raport cu activitatea economică a societății, de natură să justifice un asemenea model de afacere.