

Spete fiscal-contabile extrase din Portal Codul Fiscal

Regula generala si exceptiile in prestarea de servicii cu operatori din U.E.

Speta:

Societatea noastra care este platitoare de TVA lunar si este inregistrata in registrul operatorilor intracomunitari. Presteaza catre o societate din Italia servicii de constructii, iar aceasta societate nu este inregistrata in registrul operatorilor intracomunitari. Trebuie sa colectam TVA in cazul acesta sau putem sa intocmim factura fara TVA?

Solutie fiscala:

In formularea raspunsului vom avea in vedere urmatoarele prevederi din Codul fiscal:

- art. 270 al.(1) mentioneaza ca: „Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar”;

- art. 271 al.(1) precizeaza faptul ca: „Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 270”. De asemenea, sunt relevante prevederile al. (2) si (3) de la art. 278 din Codul fiscal, la care se defineste regula generala din punct de vedere al locului de prestare a serviciilor, astfel:

- al.(2) specifica faptul ca: “locul de prestare a serviciilor catre o persoana impozabila este locul unde respectiva persoana, care primeste serviciile, isi are stabilit sediul activitatii sale economice”;

- al.(3) stabileste ca: „locul de prestare a serviciilor catre o persoana neimpozabila este locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii sale economice”.

Exceptiile de la regula generala sunt detaliate la al.(4)-(7) de la art. 278 din Codul fiscal, cu precizarea ca la al.(4) lit.a) se mentioneaza una dintre exceptii, respectiv: „Prin exceptie de la prevederile alin. (2) si (3), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi: locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestarile de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile”. La pct. 16 al.(2) din Normele de aprobare a Codului fiscal se arata ca: “Serviciile legate de bunuri imobile prevazute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legatura suficient de directa cu bunul imobil in cauza”, iar la al.(3) de la acelasi punct sunt detaliate prestarile de servicii ce intra în aceasta categorie, dintre care mentionam:

- “edificarea unei constructii pe un teren, precum si lucrarile de constructie si de demolare executate asupra unei constructii sau a unor parti ale unei constructii”;

- “intretinerea, renovarea si repararea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri, inclusiv lucrari de curatenie, montare de gresie si faianta, tapet si parchet”.

Cu incidenta sunt si prevederile pct. 14 al.(9) din Normele de aprobare a Codului fiscal, la care se arata ca: “Daca nu dispune de informatii contrare, prestatorul poate considera ca un client stabilit in Uniunea Europeana are statutul de persoana neimpozabila atunci cand demonstreaza ca acel client nu i-a comunicat codul sau individual de inregistrare in scopuri de TVA”.

In concluzie, avand in vedere ca beneficiarul nu furnizeaza un cod valid de TVA din Italia, din punct de vedere al stabilirii locului prestarii, cu influenta directa in modul de facturare, exista doua posibilitati:

- prestarile de servicii realizate de firma dvs. sunt supuse regulii generale (nu se incadreaza la exceptiile detaliate la art.278 al. (4)-(7) din Codul fiscal), ocazie cu care veti factura cu cota de TVA din Romania ca pentru orice client din Romania (nu veti avea obligatii de raportare in formularul 390);
- prestarile de servicii sunt supuse exceptiilor de la regula generala (Ex: prestarea de servicii legata de un bun imobil din Italia), pentru care va trebui sa respectati obligatiile de inregistrare, facturare, raportare si plata a TVA conform legislatiei din Italia, deoarece operatiunea nu este impozabila in Romania, ci in Italia.

Recuperare creante. Onorariu executor judecatoresc

Speta:

Pentru recuperarea creantelor de la clienti, societatea a facut demersuri in instanta si a apelat la un executor judecatoresc, pentru care s-au inregistrat cheltuieli cu taxa de timbru judiciara si onorariu executor judecatoresc. Va rugam sa ne ajutati cu monografia contabila privind aceste costuri pana la recuperarea creantei, avand in vedere faptul ca exista posibilitatea ca acestea sa nu fie recuperate de la debitori, moment in care ar trebui sa fie inregistrate pe cheltuieli nedeductibile (in opinia noastra).

Solutie fiscala:

Conform Ordinului 1802/2014, monografia contabila propusa este urmatoarea:

- inregistrarea taxei de timbru judiciara:

635. Cheltuieli cu alte impozite, = 447. Fonduri speciale -
taxe si varsaminte asimilate taxe si varsaminte asimilate

447. Fonduri speciale - = 5121. Conturi la banci in lei
taxe si varsaminte asimilate

- inregistrarea onorariului aferent executorului judecatoresc:

622. Cheltuieli privind comisioanele si onorariile = 401. Furnizori
401. Furnizori = 5121. Conturi la banci in lei

Conform articolului 25 din Codul Fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice. Cheltuielile accesorii aferente recuperarii creantelor incerte nu sunt mentionate ca fiind cheltuieli nedeductibile sau deductibile limitat, conform articolului 25 din Codul Fiscal. In schimb, codul mentioneaza la articolele 25 si 26 conditiile privind incadrarea ca si cheltuieli nedeductibile sau deductibile partial a pierderilor inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor, pentru partea neacoperita de provizion sau a ajustarilor pentru deprecierea creantelor.

Comert online. Sediu permanent

Speta:

Societatea noastra va incepe activitatea de comert online (e-shop). Am contractat o firma din Germania pentru crearea, dezvoltarea, intretinerea softului (cu transfer de proprietate) pentru magazinul online, precum si stocarea datelor. De retinut este ca stocarea datelor se va face pe serverele societatii prestatoare, adica in Germania. Avand in vedere ca, atat magazinul online, cat si stocarea datelor se vor derula pe acest server care nu este in proprietatea societatii noastre, dorim sa cunoastem din punct de vedere fiscal obligatiile lui Selgros care se nasc din aceasta colaborare, in principal daca in situatia aceasta avem obligatia inregistrarii unui sediu permanent in Germania?

Solutie fiscala:

In Romania, art. 8 alin. (4) din Codul fiscal stabileste ca un sediu permanent nu presupune urmatoarele:

(....)

f) pastrarea unui loc fix de activitate numai in scopul desfasurarii de activitati cu caracter pregatitor sau auxiliar de catre un nerezident;

Normele metodologice date in aplicarea acestui articol stabilesc ca nu se poate considera ca exista un sediu permanent atunci cand operatiunile de comert electronic desfasurate prin computer intr-o anumita locatie dintr-o tara sunt limitate la activitatile pregatitoare sau auxiliare descrise in art. 8 alin. (4) din Codul fiscal. Pentru a se stabili daca anumite activitati efectuate intr-o astfel de locatie intra sub incidenta art. 8 alin. (4) din Codul fiscal, ele trebuie analizate de la caz la caz, tinand seama de diversele functii indeplinite de societate prin respectivul echipament. Activitatile pregatitoare sau auxiliare includ in special:

- a) furnizarea unei legaturi de comunicatii - foarte asemanatoare cu o linie telefonica - intre furnizori si clienti;
- b) publicitatea pentru bunuri sau servicii;
- c) transmiterea informatiilor printr-un server-oglinnda in scopuri de securitate si eficienta;
- d) culegerea de date de piata pentru societate;
- e) furnizarea de informatii.

Desi o locatie in care echipamentul automat este operat de catre o societate poate constitui un sediu permanent in tara in care este situat, trebuie facuta o distinctie intre un computer, ce poate fi instalat intr-o locatie astfel incat in anumite conditii poate constitui sediu permanent, si datele si software-ul utilizat de respectivul echipament sau stocat pe el. Astfel, un site web internet, care reprezinta o combinatie de software si date electronice, nu constituie un activ corporal, nu are o locatie care sa poata constitui un "loc de activitate" si nu exista "un amplasament, cum ar fi cladiri sau, in unele cazuri, echipamente sau utilaje" in ceea ce priveste software-ul si datele ce constituie site-ul web. Serverul pe care este stocat acel site web si prin intermediul caruia acesta este accesibil este un echipament ce are o locatie fizica si locatia fizica poate constitui un "loc fix de activitate" al societatii care opereaza serverul.

Distinctia dintre site-ul web si serverul pe care acesta este stocat si utilizat este importanta, deoarece societatea care opereaza serverul poate fi diferita de societatea care desfasoara activitati prin site-ul web. Este frecventa situatia ca un site web prin care o societate desfasoara activitati sa fie gazduit pe serverul unui furnizor de servicii internet. Desi onorariile platite unui furnizor de servicii internet in cadrul acestui aranjament pot avea la baza dimensiunea spatiului pe disc utilizat pentru a stoca software-ul si datele necesare site-ului web, prin aceste contracte serverul si locatia acestuia nu sunt la dispozitia societatii, chiar daca respectiva societate a putut sa stabileasca ca site-ul sau web va fi gazduit pe un anumit server dintr-o anumita locatie. In acest caz, societatea nu are nicio prezenta fizica in locatia respectiva, deoarece site-ul web nu este corporal. In aceste cazuri nu se poate considera ca respectiva societate a dobandit un loc de activitate prin aranjamentul de gazduire a site-ului.

Astfel, la incadrarea drept sediu permanent se va stabili daca serverul este sau nu la dispozitia societatii. Daca serverul si locatia acestuia nu sunt la dispozitia societatii, societatea nu are nicio prezenta fizica in locatia respectiva si nu se poate considera ca aceasta a dobandit un loc de activitate prin aranjamentul de gazduire a site-ului.

In cazul in care societatea care desfasoara activitati printr-un site web are serverul la dispozitia sa, aceasta detine in proprietate sau inchiriaza serverul pe care este stocat si utilizat site-ul web si opereaza acest server, locul in care se afla serverul constituie un sediu permanent al societatii, daca sunt indeplinite celelalte conditii ale art. 8 din Codul fiscal. In cazul societatii ce are ca activitate vanzarea de produse prin internet si nu are ca obiect de activitate operarea serverelor, efectuarea serviciilor printr-o locatie nu este suficienta pentru a concluziona ca activitatile desfasurate in acel loc sunt mai mult decat activitati pregatitoare si auxiliare. Intr-o astfel de situatie trebuie sa se analizeze natura activitatilor desfasurate din perspectiva activitatii derulate de societate. Daca aceste activitati sunt strict pregatitoare sau auxiliare fata de activitatea de vanzare de produse pe internet si locatia este utilizata pentru a opera un server ce gazduieste un site web care este utilizat exclusiv pentru promovare, pentru prezentarea catalogului de produse sau pentru furnizarea de informatii potentialilor clienti, se aplica art. 8 alin. (4) din Codul fiscal si locatia nu va constitui un sediu permanent. Daca functiile tipice aferente vanzarii sunt realizate in acea locatie, cum ar fi prin incheierea contractului cu clientul, procesarea platii si livrarea produselor care sunt efectuate automat prin echipamentul amplasat in acel loc, aceste activitati nu pot fi considerate strict pregatitoare sau auxiliare.

Pentru a stabili daca societatii ii revine obligatia se a inregistra un sediu permanent in Germania se vor avea in vedere si prevederile legislatiei din Germania.

Refacturare valoare transport extern catre beneficiar din UE

Speta:

Va rog sa-mi clarificati cum tratez, d.p.v.d. TVA o refacturarea a unui transport extern catre un furnizor extern din UE: am avut o achizitie intracomunitara cu un transport extern, facturat de catre transportatorul din Romania catre societatea mea-factura cu TVA. Doresc sa refacturez costul transportului, furnizorului extern de marfa din UE. Cum tratez aceasta refacturare d.p.v.d al TVA si ce implicatii are in 390?

Solutie fiscala:

In primul rand, trebuie sa aveti in vedere faptul ca transportatorul din Romania a procedat corect prin emiterea facturii cu TVA colectata rezultata din aplicarea cotei standard TVA 20%. In acest caz, transportatorul a avut in vedere faptul ca beneficiarul este o persoana din Romania, chiar daca transportul s-a efectuat pe teritoriul comunitar, de exemplu, pe ruta Polonia - Romania.

In al doilea rand, trebuie sa aveti in vedere faptul refacturarea serviciilor de transport bunuri pe parcurs extern pe numele furnizorului stabilit pe teritoriul comunitar se efectueaza fara colectarea TVA, daca acel furnizor comunica societatii din Romania un cod valid de TVA emis de autoritatea fiscala din statul sau. Astfel, serviciul respectiv este neimpozabil in Romania, fiind impozabil la beneficiarul din comunitate, de exemplu, din Germania. In acest caz, se aplica prevederile regulii generale de taxare de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Conform acestei reguli, locul prestarii se considera locul unde este stabilit beneficiarul, persoana impozabila care comunica prestatorului un cod valid de TVA, emis de autoritatea fiscala din alt stat membru decat Romania. Operatiunea reprezinta pentru societatea din Romania o prestare intracomunitara de servicii.

Prestarile intracomunitare de servicii sunt definite la pct. 15 alin. (6) din normele metodologice de aplicare ale art. 278 alin. (2) din Codul fiscal "Serviciile pentru care se aplica prevederile art. 278 alin. (2) din

Codul fiscal, care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Uniunii Europene, se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, dacă nu beneficiază de o scutire de taxă.”

Prestatorul din România, înregistrat în scopuri de TVA, are următoarele obligații:

- să emită factura în valută negociată, la data prestării serviciului, completată cu toate informațiile impuse prin art. 319 alin. (20) din legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil din 1 ianuarie 2016. Pe factura emisă se înscrie mențiunea "neimpozabil în România" cf. art. 278 alin. (2) din Codul fiscal;
 - să evalueze factura în jurnalul pentru vânzări.
1. să raporteze fiscal operațiunea prin formularul cod 300, la rândul 3 "Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara UE), precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal,", cu raportare la rândul 3.1 "Prestări de servicii intracomunitare care nu beneficiază de scutire în statul membru în care taxa este datorată";
 2. să raporteze, informativ, operațiunea prin declarația recapitulativă cod (390 VIES) denumit "Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare". Raportarea serviciului prestat se efectuează cu simbolul P care reprezintă „prestare intracomunitară de servicii”, prevăzută la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, efectuată în beneficiul unei persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilită în Comunitate.

Astfel, în calitate de prestator de servicii intracomunitare, societatea din România este obligată să se înscrie în Registrul operatorilor intracomunitari, înainte de prestarea serviciilor respective prin formularul cod 095 "Cerere de înregistrare în/radiere din Registrul operatorilor intracomunitari", conform prevederilor din O.M.F.P. nr. 727/2016 din 17 februarie 2016 pentru aprobarea Procedurii de organizare și funcționare a Registrului operatorilor intracomunitari, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare.

Pentru suma TVA deductibilă înscrisă în factura transportatorului, societatea din România își poate exercita dreptul de deducere a TVA, fiind îndeplinită condiția de la art. 297 alin. (4), lit. b) conform căreia orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră a fi în străinătate.

Aceste prevederi se completează cu regulile generale de deducere reglementate la pct. 67 alin. (1) din normele de aplicare ale acestui articol "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. ”

În concluzie, refacturarea se tratează ca o prestare intracomunitară de servicii.