

Revista de TVA

ISSN 2971 – 8848 ISSN-L 2971 – 8848

© RENTROP & STRATON

Coordonator:
colectiv RENTROP & STRATON

Manager Departament Editorial:
Adina Vasile

Manager produs: Codruța Tomșa

Director Creație-Producție:
Cristina Straton

Tehnoredactare: Simona Morărescu

Corectură: Elvira Panaitescu

Publicație editată de:

RENTROP & STRATON

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Redacția: Bdul Națiunile Unite nr. 4,
bloc 107A, sector 5, București

Telefon: 021.209.45.45;

E-mail: info@rs.ro; Internet: www.rs.ro

Correspondență:

Ghișeul ext. 3 – O.P. 39, sector 3,
București

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

Doriți ca publicația
să abordeze anumite
subiecte?

Dacă DA, scrieți-ne chiar
ACUM pe adresa
consilier@rs.ro!

În această ediție:

► Noutăți TVA

Tratatul fiscal al prestărilor de servicii în baza certificatului de scutire TVA (prestări servicii destinate forțelor NATO) 3

► Decont de TVA

Facturare și raportare valoare prestări intracomunitare de servicii 6

► Deducere TVA

Limitări speciale ale dreptului de deducere a TVA 7

► Regim fiscal TVA

Regim fiscal servicii închiriere bun mobil și refacturare costuri asigurare 8

► Scutire de TVA

AIC proteze și accesorii. TVA 10

► Regim fiscal TVA

Regim fiscal TVA pentru vânzare și achiziție apartament nou 11

► Implicații fiscale TVA

Accize. TVA. Panouri fotovoltaice 14

► Regularizare TVA

Regularizare TVA achitată în vamă 17

► Colectare TVA

Autoturism folosință mixtă. Colectare TVA 18

► Refacturare cheltuieli

Refacturare contravaloare bilet de avion 19

► Jurisprudență/Speța lunii iulie

Cauza C-568/17 – Locul prestării serviciilor de videochat 21

Actualizarea formularului „Decont de taxă pe valoarea adăugată“

Legea nr. 88/2023 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul oficial în data de 12.04.2023, intră în vigoare în termen de 60 de zile de la publicare, astfel că **începând cu data de 11 iunie 2023 poate fi aplicată**, cu toate că încă nu avem norme metodologice.

Ionuț JINGA,
consultant fiscal



Legea aduce completări în articolul 294 din Codul fiscal, în sensul că sunt scutite de TVA și următoarele operațiuni:

- a) serviciile de construire, reabilitare, modernizare de unități spitalicești din rețeaua publică de stat, precum și serviciile de construire, reabilitare, modernizare de unități spitalicești prestate către entități nonprofit înscrise în Registrul public organizat de ANAF, dacă acestea sunt destinate unităților spitalicești deținute și exploatate de entitatea nonprofit sau celor din rețeaua publică de stat, după caz;
 - b) livrările de echipamente medicale, aparate, dispozitive, articole, accesorii și echipamente de protecție, materiale și consumabile de uz sanitar, destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunuri esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor, altele decât cele prevăzute la lit. c) și d), precum și adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri, efectuate către unități spitalicești din rețeaua publică de stat, precum și cele efectuate către entități nonprofit înscrise în Registrul public organizat de ANAF, dacă acestea sunt destinate unităților spitalicești deținute și exploatate de entitatea nonprofit sau celor din rețeaua publică de stat, după caz;
 - c) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă, conform art. 292 alin. (1) lit. b);
 - d) livrarea de produse ortopedice.
- Scutirea de TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute mai sus se aplică:
- a) direct, prin facturare fără TVA de către furnizorii de bunuri/prestatorii de servicii dacă beneficiarul livrării/prestării este unitatea spitalicească din rețeaua publică de stat sau, după caz, instituția/autoritatea publică centrală sau locală, care asigură finanțarea acesteia, potrivit legii;
 - b) prin restituirea TVA aferente achizițiilor de bunuri sau servicii efectuate de entitățile nonprofit, potrivit unei proceduri stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice. Sumele restituite de la bugetul de stat se utilizează de către entitățile nonprofit exclusiv pentru finanțarea achizițiilor de bunuri și/sau servicii prevăzute la alin. (5) lit. a) și b).

Având în vedere aceste modificări, Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor a solicitat introducerea în formularul (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată“ a două noi rânduri, în care persoanele impozabile să raporteze, distinct față de alte operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată, informații privind operațiunile scutite potrivit noilor prevederi legale. În acest sens, s-a solicitat completarea denumirii rândului 14 cu sintagma „din care“ și introducerea, după rândul 14 din formular, a două noi rânduri, respectiv:

- rândul 14.1, pentru livrările de bunuri/ prestările de servicii scutite cu drept de deducere, prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. a) și b) din Codul fiscal și
- rândul 14.2, pentru livrările de bunuri scutite cu drept de deducere, prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. c) și d) din Codul fiscal.

Solicitarea de completare a formularului de decont are ca scop asigurarea unei identificări facile a acestor operațiuni, precum și asigurarea posibilității de efectuare a unor analize și evaluări.

Tratamentul fiscal al prestărilor de servicii în baza certificatului de scutire TVA (prestări servicii destinate forțelor NATO)

Se poate aplica scutirea de TVA dacă Certificatul de scutire este obținut ulterior facturării?!

După cum știți, potrivit art. 294 alin. (1) lit. m) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, sunt scutite de TVA: „*livrările de bunuri netransportate în afara României și/sau prestările de servicii efectuate în România, destinate fie forțelor armate ale celorlalte state membre NATO pentru utilizarea de către forțele în cauză ori de către personalul civil care le însoțește, fie pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare*“.

Ordinul MFP nr. 4146/2015, pentru aprobarea Normelor privind aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, prevede următoarele:

„Potrivit art. X și XI din Acordul dintre România și Statele Unite ale Americii privind statutul forțelor Statelor Unite ale Americii în România, semnat la Washington la 30 octombrie 2001, ratificat prin Legea nr. 260/2002, cu modificările și completările ulterioare, și înțelegerilor ulterioare semnate în baza acestui acord, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii pentru forțele Statelor Unite ale Americii și pentru contractanții acestora, atunci când acționează pentru sau în numele forțelor Statelor Unite ale Americii, livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de con-

tractanți către forțele Statelor Unite ale Americii, precum și livrările de bunuri și prestările de servicii destinate uzului personal al membrilor forței Statelor Unite ale Americii în România, al personalului civil care însoțește forța și al membrilor lor de familie. Prin contractant al forțelor Statelor Unite ale Americii se înțelege orice entitate care livrează bunuri sau prestează servicii către forțele Statelor Unite ale Americii, inclusiv companii, corporații, întreprinderi și subcontractanți. Prin personal civil care însoțește forța și membri de familie se înțelege componența civilă și membrii de familie, prevăzuți la art. I paragraful 1 din Acordul dintre România și Statele Unite ale Americii privind statutul forțelor Statelor Unite ale Americii în România, semnat la Washington la 30 octombrie 2001, ratificat prin Legea nr. 260/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art. 294 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de bunuri netransportate în afara României și/sau prestările de servicii efectuate în România, destinate fie forțelor armate ale celorlalte state membre NATO pentru utilizarea de către forțele în cauză sau de către personalul civil care le însoțește, fie pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora, atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare. În sensul art. 294 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, prin acțiune comună de apărare se

înțelege efortul comun de apărare a statelor membre NATO.

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate în România de persoanele scutite stabilite în România

Scutirea directă

Scutirea directă de taxă pe valoarea adăugată se realizează prin facturare fără taxă pe valoarea adăugată de către furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii, în favoarea persoanelor scutite stabilite în România.

Persoanele scutite stabilite în România pot beneficia de scutire directă pe baza unui certificat valabil care atestă că sunt îndreptățite să beneficieze de scutire. Exemplarul original al certificatului de scutire se transmite furnizorului/prestatorului pentru a justifica aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată. În cazul livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii care se efectuează continuu, cum sunt: livrările de gaze naturale, de apă, serviciile telefonice, livrările de energie electrică, termică, precum și pentru serviciile de închiriere sau leasing, certificatul de scutire este valabil pentru o perioadă de 12 luni consecutive, în limita valorii înscrise în acesta și, după caz, în formularul de comandă anexat. În cazul depășirii valorii înscrise în certificatul de scutire pentru aceste livrări/prestări se va solicita autentificarea unui nou certificat sau, după caz, pentru diferența respectivă se poate solicita restituirea taxei. Furnizorul/Prestatorul va aplica scutirea de TVA pentru toate facturile privind livrări de bunuri sau prestări de servicii care se efectuează continuu, emise în perioada de valabilitate a certificatului.

Scutirea prin restituire

Restituirea către persoanele scutite, a taxei pe valoarea adăugată achitate, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în România, se aplică în cazul în care nu s-a aplicat scutirea directă prevăzută mai sus, precum și în orice alte situații în care nu se poate aplica scutirea directă.

Restituirea taxei pe valoarea adăugată se efectuează de către autoritatea fiscală care deservește persoanele scutite. În vederea restituirii taxei, solicitanții trebuie să prezinte următoarele documente:

a) o cerere de restituire a taxei pe valoarea adăugată

b) un borderou care să cuprindă în ordine cronologică pentru fiecare achiziție următoarele informații: denumirea, numărul și data documentului, valoarea fără TVA, valoarea TVA, valoarea inclusiv TVA, denumirea, numărul și data documentului de plată corespunzător și suma achitată;

c) copii de pe facturile în care sunt consemnate bunurile și serviciile achiziționate în cursul trimestrului pentru care se solicită restituirea;

d) copii de pe bonurile fiscale emise în cursul trimestrului pentru care se face restituirea, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a căror valoare individuală, inclusiv TVA, nu este mai mare de 100 euro. În situația în care această valoare este depășită, solicitanții trebuie să prezinte copii de pe facturile emise;

e) copii de pe documentele care atestă achitarea contravalorii bunurilor/serviciilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente, până la data depunerii cererilor;

f) după caz, o adresă scrisă emisă de structura organizatoare a activităților de cooperare din cadrul Ministerului Apărării Naționale cu forțele armate ale statelor străine membre NATO, care să confirme faptul că acestea se află în România pentru a lua parte la efortul comun de apărare, ori de câte ori este cazul.

Persoanele scutite pot solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată facturate și achitate de acestea pentru bunuri ce le-au fost livrate sau servicii care le-au fost prestate în beneficiul lor în România, trimestrial, cel mai târziu până la finele lunii următoare încheierii trimestrului pentru care se solicită restituirea.

Analizând prevederile legale de mai sus, constatăm următoarele:

În legătură cu livrările de bunuri netransportate în afara României și/sau prestările de servicii efectuate în România, destinate forțelor armate ale celorlalte state membre NATO, legiuitorul a stabilit prin legea fiscală de bază (Codul fiscal) ca aceste operațiuni sunt scutite de TVA.

Prin urmare, condiția de fond pentru aplicarea acestei scutiri este ca **respectivul operațiuni să fie destinate forțelor armate ale celorlalte state membre NATO.**

Prin Ordinul MFP nr. 4146/2015 au fost stabilite 2 metode opționale de aplicare a scutirii (scutirea directă reprezentând facturare fără TVA de către furnizorii de bunuri/prestatorii de servicii sau scutirea indirectă reprezentând restituirea TVA către persoanele scutite).

Nu există nicio reglementare în ordin care să prevadă faptul că nu se poate aplica scutirea directă în cazul în care Certificatul de scutire este eliberat ulterior, cu condiția ca acesta să prevadă valabilitatea scutirii începând cu anul prestării serviciilor.

Mai mult decât atât, Codul fiscal prevede în mod expres că în situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 294, 295 sau 296 din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.

Potrivit art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, în cazul în care factura a fost transmisă beneficiarului, fie se emite o nouă factură care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din factura inițială, numărul și data facturii co-

rectate, valorile cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, iar, pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite o nouă factură conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite o factură cu valorile cu semnul minus sau, după caz, cu o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative, în care se înscriu numărul și data facturii corectate.

Prezenta opinie se bazează și pe concluziile regăsite în toate deciziile emise de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, potrivit cărora prevalează întotdeauna condițiile de fond, cerințele de formă putând fi îndeplinite și ulterior. Exemplificăm în acest sens Cauza C 284/11 -EMS Bulgaria Transport OOD, în care CJUE a statuat că „*principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea TVA aferente intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile. Situația ar fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite*“.

În concluzie, dacă cerințele de fond prevăzute de legea fiscală de bază (Codul fiscal) sunt îndeplinite (prestările de servicii au fost efectuate în România și au fost destinate forțelor armate ale celorlalte state membre NATO pentru utilizarea de către forțele în cauză), poate fi aplicată scutirea directă, chiar dacă cerințele de formă (prevăzute de un ordin MFP) sunt îndeplinite ulterior facturării respectivelor servicii. Prevederile din lege (act normativ de rang superior) prevalează întotdeauna prevederilor unor acte normative (ordine, circulare etc.) emise în scopul aplicării prevederilor din legea de bază. Mai mult, Codul fiscal prevede aplicarea scutirii de TVA, nefăcând nicio mențiune cu privire la condiția de a exista un certificat de scutire la acea dată.

Ionuț Jinga, consultant fiscal

Facturare și raportare valoare prestări intracomunitare de servicii

PROBLEMĂ FISCALĂ:

Referitor la emiterea unei facturi pentru o prestare de serviciu marketing asociat pe canalul Youtube, cu respectarea termenilor și condițiilor Adsense, către Google Irlanda, care este plătitorul de venit, cum se va emite această factură și unde se declară în declarațiile corespunzătoare, din punct de vedere al TVA?

SOLUȚIE:

Serviciile efectuate de către prestatorul din România în beneficiul unei persoane impozabile cu sediul activității economice într-un stat membru sunt neimpozabile în România. Aceste operațiuni reprezintă pentru persoana impozabilă din România prestări intracomunitare de servicii așa cum sunt definite la pct. 15 alin. (6) din norme: „(6) Serviciile pentru care se aplică 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 UE, 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. Persoanele impozabile care prestează astfel de servicii și care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA trebuie să îndeplinească obligațiile specifice de înregistrare în scopuri de TVA prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.”

Deci, pentru aceste servicii se aplică prevederile regulii generale de la art. 278 alin. (2)

din Codul fiscal conform cărora locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit beneficiarul acestora, persoana impozabilă care comunică prestatorului din România un cod valid de TVA în sistemul VIES. Pentru aplicarea acestui tratament fiscal din punct de vedere al TVA, nu este relevant faptul că serviciul se prestează, efectiv, pe teritoriul României sau pe teritoriul altui stat membru sau pe teritoriul unui stat terț, relevant fiind locul unde este stabilit beneficiarul acestor servicii, persoana impozabilă stabilită în Irlanda.

În factura emisă se înscrie denumirea serviciului prestat și baza legală, respectiv „art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015” și mențiunea „neimpozabil în România”. Baza de impozitare a TVA a serviciilor prestate se determină în lei prin utilizarea cursului valutar al B.N.R. în vigoare la data emiterii facturii de către prestatorul din România, ca dată a exigibilității TVA.

Raportarea valorii facturii emise, evidențiate în jurnalul pentru vânzări, se efectuează după cum urmează:

- Din punct de vedere fiscal: prin decontul de TVA la rândul 3 denumit „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, din care:”, cu report la rândul 3.1 alocat pentru „Prestări de servicii intracomunitare care nu beneficiază de scutire în statul membru în care taxa este datorată”;