

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 reprodușă, 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

Principalele deficiențe constatate ca urmare a acțiunilor de control ale ANAF, în semestrul II 2022 3

► TVA. Achiziții intracomunitare de bunuri

TVA. Rețea de siguranță pentru achiziții intracomunitare de bunuri cu locul în alt stat membru 8

► TVA. Suspendare activitate

Suspendare activitate la Registrul comerțului. Tratat TVA 10

► Control fiscal. Deductibilitate TVA

Decizii CJUE deductibilitate TVA art. 297 alin. (8) Cod fiscal 12

► Inspecție fiscală. Rambursare TVA

Inspecție fiscală. Debit suplimentar reprezentând TVA 14

► TVA. Import de bunuri

Import în alt stat membru și livrare intracomunitară ulterioară 15

► Deducere TVA. Autovehicule

Document pentru deducerea TVA, foaia de parcurs sau raportul 17

► Inspecție fiscală – Rambursare TVA

Înregistrări contabile pentru diferențe suplimentare de plată a TVA și anularea acestora 18

► Inspecție fiscală – Rambursare TVA

Înregistrări contabile. Diferențe suplimentare de plată a TVA 20

► Jurisprudență/Speta lunii martie

Jurisprudența europeană în materie de TVA la vânzarea apartamentelor. Aplicarea eronată a unor cauze CJUE privind cota de TVA 22

Normele metodologice privind modificarea cotei de TVA, mult-așteptate....

Ionuț JINGA,
consultant fiscal



Iată că au trecut mai bine de 7 luni de la apariția O.G. nr. 16/2022, prin care au fost modificate, în sensul majorării, cotele de TVA utilizate la livrarea băuturilor cu adaos de zahăr și nici până la această dată nu avem norme metodologice care să edifice neclaritățile apărute în urma acestor schimbări legislative. Unii contabili, mergând pe principiul prudenței, aplică cota standard de TVA pentru toate băuturile nealcoolice vândute, alții nu vor să majoreze cota de TVA bazându-se pe vechile norme metodologice, astfel că fiecare procedează după bunul plac, legislația actuală inducând în eroare chiar și pe cei mai experimentați consultanți fiscali.

După cum știți, începând cu data de 01.01.2023, se schimbă cota TVA la anumite produse, alături de băuturile alcoolice, trecând la cota standard de TVA (19%) și livrările de băuturi nealcoolice care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99. Așadar, dacă un produs sub formă de băutură nealcoolică se încadrează în cel puțin unul din codurile vamale de mai sus, rezultă că nu mai poate fi aplicată cota redusă de TVA de 9%, ci cota standard de 19%, ordonanța nefăcând nicio referire în plus la anumite categorii de produse, cum ar fi de exemplu suplimentele alimentare sub formă de băuturi, notificate, care se regăsesc pe site-ul Ministerului Sănătății sau pe cel al Institutului de Bioresurse Alimentare.

Conform Notei de fundamentare a O.G. nr. 16/2022, această măsură are în vedere descurajarea consumului de băuturi răcoritoare îndulcite cu zahăr, băuturi energizante etc., cu impact important asupra sănătății consumatorilor.

Se observă, așadar, din această notă de fundamentare că statul dorește descurajarea consumului de băuturi nealcoolice dulci (nu neapărat sucuri), menționând consumul de băuturi răcoritoare îndulcite cu zahăr, băuturi energizante etc, lista nefiind astfel exhaustivă!

Mai precizăm și faptul că O.G. nr. 16/2022 produce modificări în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel că legea prevalează prevederilor din normele metodologice (unde regăsim reglementări exprese privind anumite produse cum ar fi suplimentele alimentare notificate), care sunt aprobate însă prin hotărâre a Guvernului.

Principalele deficiențe constatate ca urmare a acțiunilor de control ale ANAF, în semestrul II 2022

Recent, ANAF a publicat un material cu privire la principalele deficiențe constatate ca urmare a acțiunilor de control, precum și principalele problematice fiscale adresate de contribuabili în semestrul II 2022.

În lucrarea de față ne propunem să vă prezentăm care au fost principalele deficiențe în materie de TVA, stabilite de inspectorii fiscali și să vă oferim câteva sfaturi în vederea evitării unor astfel de situații neplăcute pentru companiile vizate de astfel de controale.

Ce deficiențe a identificat Direcția generală antifraudă fiscală

1. Cazuri în care contribuabilii au evidențiat, în actele contabile sau în alte documente legale, cheltuieli care nu au avut la bază operațiuni reale ori au evidențiat alte operațiuni fictive în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, respectiv:

1.1. Înregistrarea de achiziții/livrări fictive succesive de bunuri și/sau servicii, în care sunt interpușe mai multe societăți pe diferite paliere, pe baza unor scheme financiare (de cele mai multe ori extrem de complexe) concepute și puse în aplicare cu scopul de a sustrage sume importante de la plata către bugetul general consolidat al statului și/sau a crea avantaje fiscale unor contribuabili.

Referitor la această problemă, noi am avertizat de atâtea ori în numeroasele lucrări pe care

le-am elaborat că inspectorii fiscali au la îndemână un instrument destul de facil care le dă dreptul de a reconsidera anumite tranzacții aparent suspecte. Există o prevedere din Codul fiscal (art. 11 alin. (1)), potrivit căreia, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

Așadar, fiți atenți la achizițiile pe care le efectuați, dacă sunt făcute în scopul activității economice a societății sau dacă au doar scopul de a crea avantaje fiscale, caz în care inspectorii fiscali vor stabili debite suplimentare în sarcina societății, pentru asigurarea recuperării prejudiciilor putând fi instituite măsuri asiguratorii, dar pot apărea și alte implicații de natură penală.

1.2 Înregistrarea de livrări intracomunitare fictive, scutite de TVA, cu scopul de a justifica ieșirea din gestiune a mărfurilor, în fapt, mărfurile fiind comercializate

pe teritoriul național fără ca aceste operațiuni să fie înregistrate/declaratate și fără a se colecta TVA pentru aceste tranzacții. În multe dintre situațiile investigate, persoanele și societățile implicate în fapte de evaziune fiscală au dat o aparență de legalitate activităților desfășurate prin îndeplinirea formală a obligațiilor declarative și/sau întocmirea unor documente justificative care respectă formal prevederile legale incidente.

Nu înțelegem motivele pentru care anumite companii apelează la astfel de operațiuni, întrucât se cunoaște faptul că atât cumpărătorul cât și furnizorul implicat în operațiuni intracomunitare sunt obligați să depună declarația VIES, astfel că orice neconcordanță între datele și informațiile comunicate de aceștia se vor identifica la nivelul ANAF și vor constitui motiv de declanșare a unei inspecții fiscale.

- 1.3. Cazuri în care au fost înregistrate livrări fictive (facturi emise) către societăți care nu recunosc achiziția ori au fost emise bonuri fiscale pentru livrări ne-reale, aceste operațiuni fictive fiind efectuate cu scopul de a disimula valoarea reală a bunurilor comercializate, în fapt bunurile fiind comercializate la o valoare mai mare decât cea înscrisă în documente (facturi, bonuri fiscale), către beneficiari a căror identitate este disimulată. Specificul acestor fraude este încasarea în numerar a acestor livrări fictive făcând dificilă identificarea beneficiarului real, mai ales în cazul în care descărcarea fictivă a gestiunii se realizează pe baza unor bonuri fiscale.
- 1.4. Cazuri în care societăți înregistrate în scopuri de TVA emit facturi în baza căroră alte societăți (aparent clienți) își deduc TVA, fără ca emitentul să își îndeplinească obligațiile declarative și/sau de plată.

Aici am venit în sprijinul abonaților noștri și am prezentat cel puțin două cazuri de jurisprudență în acest sens, în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a exprimat destul de clar că se opune unei practici/reglementări naționale prin care nu i se recunoaște dreptul de deducere a TVA unei persoane pe motiv că furnizorul are un comportament fiscal inadecvat (nu depune declarații fiscale, nu efectuează plăți către bugetul de stat etc.), bineînțeles, cu excepția cazului în care se demonstrează că beneficiarul știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea respectivă era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată.

Exemplificăm, în acest sens, Cauzele conexe C 80/11 și C 142/11 Mahagében kft și Péter Dávid. Prin Hotărârea CJUE dată în aceste cauze a fost soluționat definitiv conflictul între autoritățile fiscale naționale și companii privind refuzul dreptului de deducere a TVA în cazul unui comportament nelegal al emitentului facturii aferente bunurilor sau serviciilor achiziționate.

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații”.

Acordarea dreptului de deducere a TVA nu trebuie refuzat pe motiv că persoana impozabilă

nu s-a asigurat că furnizorul a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite.

În consecință, prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, în sarcina persoanelor impozabile a măsurilor stabilite, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control.

1.5. deficiențe privind stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor/plătitorilor:

- comercializarea de substanțe din categoria suplimentelor alimentare folosindu-se cota redusă de TVA fără ca acestea să fie notificate conform legii;
- identificarea de contribuabili (înregistrați în scopuri de TVA) care au declarat la organul fiscal competent achiziții de bunuri și servicii de la parteneri care în perioada fiscală respectivă erau declarați inactivi din punct de vedere fiscal. Controalele operative au confirmat faptul că achizițiile declarate au fost înregistrate în contabilitatea societăților, acestea exercitându-și în mod nelegal dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor, după caz;
- existența unor contribuabili care potrivit datelor financiare din situațiile financiare, au depășit plafonul special de scutire de TVA și care, până în prezent, nu și-au îndeplinit obligațiile legale privind înregistrarea în scopuri de TVA;

- utilizarea unei societăți românești „tampon” pentru realizarea achizițiilor intracomunitare de autovehicule, care își mărește artificial TVA deductibilă cu tranzacții în lanț, ce nu au la bază operațiuni reale;
- utilizarea de societăți de tip fantomă românești pentru realizarea achizițiilor intracomunitare;
- utilizarea unei societăți în insolvență pentru realizarea achizițiilor intracomunitare.

2. Principalele deficiențe identificate de organele cu atribuții de inspecție fiscală:

2.1. nedeclararea și neplata TVA aferentă livrărilor efectuate în perioada în care codul de TVA a fost anulat. Contribuabilul verificat ar fi trebuit să declare și să plătească TVA aferentă, în baza formularului 311 – „Declarație privind taxa pe valoarea adăugată colectată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat”.

Aveți în vedere faptul că, potrivit art. 11 alin. (8) din Codul fiscal, persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, aferente operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.

Doar în cazul reînregistrării în scopuri de TVA, persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior,

chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile.

- 2.2. Nerespectarea limitării la 50% a dreptului 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 în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice

Cunoașteți faptul că, potrivit Codului fiscal, 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 în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Numai dacă demonstrați că respectivul auto-vehicul este utilizat în mod exclusiv în scopul activității economice puteți deduce integral TVA, însă în acest caz trebuie să întocmiți obligatoriu foi de parcurs, din care să rezulte categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

- 2.3. Nejustificarea, cu documentele prevăzute de lege, a scutirii de TVA aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri și servicii către clienți din state membre UE, care au comunicat un cod valid de TVA

În acest sens, vă recomandăm să studiați cu atenție instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile intracomunitare, prevăzute în Ordinul MFP nr. 103/2016, ultima modificare fiind efectuată prin Ordinul nr. 2.148/2020.

La art. 10 din acest act normativ se prevede că scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică pe baza următoarelor documente:

- a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;
- b) documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, care poate fi diferit de statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de cumpărător.

Se consideră că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru dacă furnizorul deține documente care justifică transportul, precum:

- documente de transport, precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill); și
- unul dintre următoarele documente: o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor, documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor, o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.