

In cuprinsul acestui DEMO

Spete rezolvate in cadrul serviciului de consultanta	2
Servicii medicale de neurochirurgie. Optimizare fiscala	2
Obligatii fiscale neachitate la bugetul de stat. Facilitati fiscale oferite de lege	11
Scoatere din evidenta creante debitori diversi.....	19
Cota de TVA aplicata la achizitia unui apartament.....	21
Sistemul RO e-factura	23
Continut extras din lucrarea de baza.....	25
Cauza C – 268/83 ROMPELMAN impotriva Ministerului Finantelor din Olanda.....	25
Cauzele conexate C – 13/18 si C – 126/18	28
Cauza C – 533/16 Volkswagen.....	36

Exemple de spete rezolvate in cadrul serviciului de consultanta

**Va multumim in mod deosebit
pentru atentia acordata produselor noastre!**

Pentru ca ne dorim sa va ajutam sa alegeti cel mai potrivit produs in activitatea dvs. contabila, in paginile urmatoare puteti vedea exemple de intrebari exact asa cum sunt transmise de abonati in cadrul serviciului de consultata.

Raspunsurile contin temeiurile legale, explicatiile si concluzia/recomandarea finala din partea specialistilor.

Partea doua a materialului este dedicata deciziilor pronuntate in diferite spete fiscale. Cunoscand aceste hotarari, puteti “intoarce” deciziile inspectorilor ANAF si sa evitati astfel sanctiuni nejustificate sau chiar abuzuri.

Servicii medicale de neurochirurgie. Optimizare fiscala

Speta

Sunt neurochirurg (medic specialist) cu PFA. Momentan am venituri din prestari de servicii: consultatii medicale, operatii in clinici private, cu contract de prestari de servicii. Contabila m-a sfatuit sa infiintez SRL.

Care sunt avantajele si dezavantajele daca trec pe SRL? Ce cod CAEN pot folosi in cazul in care infiintez SRL, daca ofer aceste servicii doar cu contract cu clinici private?

Raspuns

Mai jos, ca urmare unei simulari de calcul impozite, gasiti suma neta pe care o veti obtine in cele 3 variante:

- Platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor fara salariati
- Platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor cu cel putin 1 salariat
- Platitor de impozit pe venit in cadrul unei PFA (fara salariati)

In prima varianta se va plati catre bugetul de stat un impozit de 3% din veniturile brute, in timp ce **in varianta 2** cota de impozitare este de doar 1%, dar societatea suporta si costurile fiscale (impozit pe venit si contributi sociale ale salariatului, care poate fi chiar administratorul societatii, adica dumneavoastra in calitate de medic).

In cazul variantelor 1 si 2, cheltuielile inregistrate de societate nu influenteaza cuantumul impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

1	Detalii P&L (LEI)		Micro, 0 salariat		Micro, 1 salariat		PFA	
2	Venituri medii/luna	excl. bonusuri		23,000		23,000		23,000
3								
4	Cheltuieli deductibile			-		-		-
5	Contabilitate			(221)		(343)		(74)
6	Ab telefon/ internet							(100)
7	Alte cheltuieli							
8	Cost salariu net	salariu minim pe		-	(2,550)			
9	CAS				25%	(637.50)	25%	(638)
10	CASS				10%	(255)	10%	(255)
11	Impozit salarii				10%	(124)		
12	CAM				2.25%	(57)		
13								
14	Impozit pe venit		3%	(690)	1%	(230)	10%	(1,380)
15	Taxe bancare			(30)		(30)		(30)
16								
17	Profit brut	distribuibil trimestrial		22,060		21,323		20,524
18								
19	Impozit pe dividende	daca se trec pe firma costuri deductibile, atunci profitul e mai mic, deci si impozitul	5%	(1,103)	5%	(1,066)		
20								
21	Profit net			20,957		20,257		20,524

Baza impozabila (la care se aplica cota de impozit de 3% sau 1%) o constituie veniturile din orice sursa, din care se scad:

a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;

- b) veniturile aferente costurilor serviciilor in curs de executie;
- c) veniturile din productia de imobilizari corporale si necorporale;
- d) veniturile din subventii;
- e) veniturile din provizioane, ajustari pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite in perioada in care persoana juridica romana era supusa impozitului pe veniturile microintreprinderilor;
- e1) veniturile din ajustari pentru pierderi asteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice romane care desfasoara activitati in domeniul bancar, in domeniile asigurarilor si reasigurarilor, al pietei de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite in perioada in care persoana juridica romana era supusa impozitului pe veniturile microintreprinderilor.
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anulara unor dobanzi si/sau penalitati de intarziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- g) veniturile realizate din despagubiri, de la societatile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- h) veniturile din diferente de curs valutar;
- i) veniturile financiare aferente creantelor si datoriilor cu decontare in functie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturarii, inregistrate in contul "709", potrivit reglementarilor contabile aplicabile;
- k) veniturile aferente titlurilor de plata obtinute de persoanele indreptatite, potrivit legii, titulari initiali aflati in evidenta Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despagubirilor sau mostenitorii legali ai acestora;
- l) despagubirile primite in baza hotararilor Curtii Europene a Drepturilor Omului;
- m) veniturile obtinute dintr-un stat strain cu care Romania are incheiata conventie de evitare a dublei impuneri, daca acestea au fost impozitate in statul strain.
- n) dividendele primite de la o persoana juridica romana.

(2) Pentru determinarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor, la baza impozabila determinata potrivit reglementarilor de mai sus se adauga urmatoarele:

- a) valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturarii, inregistrate in contul "609", potrivit reglementarilor contabile aplicabile;
- b) in trimestrul IV sau in ultimul trimestru al perioadei impozabile, in cazul contribuabililor care isi inceteaza existenta, diferenta favorabila dintre veniturile din diferente de curs valutar/veniturile financiare aferente creantelor si datoriilor cu decontare in functie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, si cheltuielile din diferente de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, inregistrate cumulativ de la inceputul anului; in cazul microintreprinderilor care devin platitoare de impozit pe profit potrivit art. 48 alin. (31) si art. 52, aceasta diferenta reprezinta elemente similare veniturilor in primul trimestru pentru care

datoreaza impozit pe profit; in cazul microintreprinderilor care exercita optiunea prevazuta la art. 48 alin. (31) sau depasesc limita veniturilor, conform art. 52, in primul trimestru al anului fiscal, diferenta respectiva nu reprezinta elemente similare veniturilor in acest prim trimestru. 24/12/2020 - litera a fost modificata prin Lege 296/2020

c) rezervele, cu exceptia celor reprezentand facilitati fiscale, reduse sau anulate, reprezentand rezerva legala, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil si nu au fost impozitate in perioada in care microintreprinderile au fost si platitoare de impozit pe profit, indiferent daca reducerea sau anulara este datorata modificarii destinatiei rezervei, distribuirii acesteia catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau oricarui altui motiv;

d) rezervele reprezentand facilitati fiscale, constituite in perioada in care microintreprinderile au fost si platitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire catre participanti sub orice forma, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. In situatia in care rezervele fiscale sunt mentinute pana la lichidare, acestea nu sunt luate in calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidarii.

In varianta 3 (PFA) societatea plateste impozit pe venit de 10% aplicat la venitul net (venitul brut din care se scad cheltuielile deductibile).

Regulile generale de stabilire a veniturii net anuale din activitati independente, determinat in sistem real, pe baza datelor din contabilitate sunt stabilite la art 68 din Codul fiscal:

„(1) Venitul net anuale din activitati independente se determina in sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile efectuate in scopul realizarii de venituri, cu exceptia situatiilor in care sunt aplicabile prevederile art. 681 si 69.

(2) Venitul brut cuprinde:

- a) sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura din desfasurarea activitatii;
- b) veniturile sub forma de dobanzi din creante comerciale sau din alte creante utilizate in legatura cu o activitate independenta;
- c) castigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate intr-o activitate independenta, exclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul personal afectate exercitarii activitatii, ramase la incetarea activitatii;
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfasura o activitate independenta sau de a nu concura cu o alta persoana;
- e) veniturile din anulara sau scutirea unor datorii de plata aparute in legatura cu o activitate independenta;
- f) veniturile inregistrate de casele de marcat cu memorie fiscala, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri in regim de taxi.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

- a) aporturile in numerar sau echivalentul in lei al aporturilor in natura facute la inceperea unei activitati sau in cursul desfasurarii acesteia;
- b) sumele primite sub forma de credite bancare sau de imprumuturi de la persoane fizice sau juridice;
- c) sumele primite ca despagubiri;
- d) sumele sau bunurile primite sub forma de sponsorizari si mecenat, conform legii, sau donatii.
- (4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile efectuate in scopul desfasurarii activitatii independente, pentru a putea fi deduse, in functie de natura acestora, sunt:
- a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor independente, justificate prin documente;
- b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;
- c) sa reprezinte cheltuieli cu salariile si cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit cap. III - Venituri din salarii si asimilate salariilor, cu exceptiile prevazute de prezentul capitol;
- d) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;
- e) sa respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentand investitii in mijloace fixe pentru cabinetele medicale, in conformitate cu prevederile art. 28 alin. (20);
- f) sa reprezinte cheltuieli cu prime de asigurare efectuate pentru:
1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
 2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul;
 3. bunurile utilizate in cadrul unor contracte de inchiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;
 4. asigurarea de risc profesional;
- g) sa fie efectuate pentru salariati pe perioada delegarii/detasarii in alta localitate, in tara si in strainatate, in interesul serviciului, reprezentand indemnizatiile platite acestora, precum si cheltuielile de transport si cazare;
- h) sa fie efectuate pe perioada deplasarii contribuabilului care isi desfasoara activitatea individual si/sau intr-o forma de asociere, in tara si in strainatate, in scopul desfasurarii activitatii, reprezentand cheltuieli de cazare si transport, altele decat cele prevazute la alin. (7) lit. k);
- i) sa reprezinte contributi de asigurari sociale platite la sistemele proprii de asigurari sociale si/sau contributi profesionale obligatorii platite, potrivit legii, organizatiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;
- j) sa fie efectuate in scopul desfasurarii activitatii si reglementate prin acte normative in vigoare;
- k) in cazul activelor neamortizabile prevazute la art. 28 alin. (4), cheltuielile sunt deductibile la momentul instrainarii si reprezinta pretul de cumparare sau valoarea stabilita prin expertiza tehnica la data dobandirii, dupa caz.
- (41) Sunt cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate pentru organizarea si desfasurarea invatamantului profesional si tehnic si invatamantului dual preuniversitar si universitar, in conformitate cu reglementarile legale din domeniul educatiei nationale, cu exceptia cheltuielilor cu amortizarea care sunt deductibile potrivit prevederilor alin. (4) lit. d).

(42) Sunt cheltuieli deductibile contravaloarea testelor medicale de diagnosticare a infecției COVID-19 efectuate pentru contribuabil, cu scopul depistării și prevenirii răspândirii coronavirusului SARS-CoV-2, pentru asigurarea desfășurării activității, individual sau într-o formă de asociere, pe perioada instituirii stării de urgență sau de alertă, potrivit legii.

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

a) cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

c) cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 5% asupra valorii anuale a cheltuielilor efectuate cu salariile personalului, pentru destinațiile prevăzute la art. 25 alin. (3) lit. b) din titlul II, după caz;

d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legislației în materie, inclusiv cheltuielile cu bunuri cu termen de valabilitate potrivit legii;

e) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;

f) cheltuielile reprezentând voucherele de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;

g) contribuțiile la fonduri de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la schemele de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

h) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

j) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de contribuabil sau membru asociat sunt deductibile limitat potrivit alin. (7) lit. k) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane;

k) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate în calitate de angajatori, potrivit titlului V;

m) cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă, potrivit legii;

n) dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, altele decât instituțiile care desfășoară activitatea de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului dobânzii de referință a Băncii Naționale a

Romaniei, pentru imprumuturile in lei, in vigoare la data restituirii imprumutului si, respectiv, nivelul ratei dobanzii pentru imprumuturile in valuta, prevazuta la art. 27 alin. (7) lit. b);

o) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentand chiria - rata de leasing - in cazul contractelor de leasing operational, respectiv cheltuielile cu amortizarea si dobanzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite in conformitate cu prevederile privind operatiunile de leasing si societatile de leasing;

p) cotizatii platite la asociatiile profesionale in limita a 4.000 euro anual;

q) cheltuielile reprezentand contributiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizatiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, in limita a 5% din venitul brut realizat.

(6) Baza de calcul se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decat cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

b) cheltuielile corespunzatoare veniturilor neimpozabile ale caror surse se afla pe teritoriul Romaniei sau in strainatate;

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat in strainatate;

d) cheltuielile cu primele de asigurare, precum si cu serviciile medicale furnizate sub forma de abonament, altele decat cele prevazute la alin. (4) lit. f), alin. (5) lit. h) si cele efectuate pentru persoanele care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor, definite potrivit prevederilor cap. III - Venitul din salarii si asimilate salariilor;

e) donatii de orice fel;

f) dobanzile/majorarile de intarziere, amenzile, sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a incalcarii dispozitiilor legale in vigoare si penalitatile, datorate autoritatilor romane/straine, potrivit prevederilor legale, cu exceptia celor platite, conform clauzelor din contractele comerciale incheiate cu aceste autoritati;

g) ratele aferente creditelor angajate;

h) cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

i) cheltuielile privind bunurile constatate lipsa din gestiune sau degradate si neimputabile, daca inventarul nu este acoperit de o polita de asigurare;

j) impozitul pe venit suportat de platitorul venitului in contul beneficiarilor de venit;

k) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii si a caror masa totala maxima autorizata nu depaseste 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate in proprietate sau in folosinta. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situatiile in care vehiculele respective se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgenta, servicii de paza si protectie si servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agentii de vanzari si de achizitii;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea catre alte persoane sau pentru instruire de catre scolile de soferi;
5. vehiculele utilizate ca marfuri in scop comercial.

Cheltuielile care intra sub incidenta acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea. In cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate in proprietate sau in folosinta, care nu fac obiectul limitarii deductiei cheltuielilor, se vor aplica regulile generale de deductie.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabileste prin normele metodologice date in aplicarea art. 68;

k1) cheltuielile cu amortizarea bunurilor din patrimoniul personal afectate exercitarii activitatii, potrivit legii; 01/01/2021 - litera a fost introdusa prin Lege 296/2020.

k2) cheltuielile cu costul de achizitie al aparatelor de marcat electronice fiscale, astfel cum sunt definite la art. 3 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 28/1999, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, puse in functiune in anul respectiv, potrivit legii.

l) alte sume prevazute prin legislatia in vigoare.

(71) In cazul transformarii/schimbarii formei de exercitare a unei activitati, cu respectarea legislatiei in materie specifica fiecarei forme de exercitare, in conditiile continuarii activitatii, sunt aplicabile urmatoarele reguli:

a) nu se include in venitul brut al activitatii care urmeaza sa se transforme/schimbe si nu este supusa impozitarii contravaloarea bunurilor si drepturilor, inclusiv creantele neincasate care se transfera in patrimoniul afacerii in care s-a transformat/schimbat;

b) pentru cheltuielile reprezentand sumele datorate de entitatea care se transforma/schimba, la data transformarii/schimbarii, se respecta regulile generale privind deductia cheltuielilor la entitatea in care s-a transformat/schimbat;

c) in venitul brut al activitatii care urmeaza sa se transforme/schimbe se include si suma reprezentand contravaloarea bunurilor si drepturilor din patrimoniul afacerii care trec in patrimoniul personal al contribuabilului, la momentul transformarii/schimbarii activitatii, operatiune considerata din punct de vedere fiscal o instrainare. Evaluarea acestora se face la preturile practicate pe piata sau stabilite prin expertiza tehnica.

(8) Contribuabilii pentru care determinarea veniturii anual se efectueaza in sistem real au obligatia sa completeze Registrul de evidenta fiscala, in vederea stabilirii veniturii net anual.

(9) Modelul și conținutul Registrului de evidență fiscală se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Avantaje/dezavantaje în cele 3 variante prezentate

Avantajul în cazul platitorilor de impozit pe veniturile microintreprinderilor este cota de impozit pe venit favorabilă (3% sau 1% la venituri), în timp ce la PFA cota de impozit este de 10% la venitul net (venitul brut din care se scad cheltuielile deductibile). În cazul în care o persoană fizică autorizată (PFA) înregistrează un procent mic de cheltuieli deductibile în totalul veniturilor încasate, impozitul de achitat la bugetul de stat este mare în comparație cu primele 2 variante. Avantajul variantei 3 constă în faptul că se poate conduce și organiza contabilitatea PFA și de către respectiva persoană fizică, costurile contabile fiind mult diminuate față de primele 2 variante, însă costurile fiscale sunt mai mari.

În varianta PFA, trebuie să rețineți că datorați și CAS (contribuție la sistemul de pensii), precum și CASS (contribuție la sistemul de sănătate), dacă obțineți venituri peste plafonul de 12 salarii minime brute pe economie (plafonul pentru anul 2022 este de 30600 lei). Contribuția la sistemul de pensii este de minim 25% aplicat la plafon (minim 7650 lei anual), în timp ce contribuția la sistemul de sănătate este de 10% din plafon (minim 3060 lei anual).

Analizând prime 2 variante (micro fără salariați vs micro cel puțin 1 salariat) constatăm că profiturile nete nu sunt diferite semnificativ, însă nu trebuie neglijate avantajele persoanei fizice în cazul în care este și angajată în cazul societății platitoare de impozit micro, astfel că opinia mea este că cea mai avantajoasă formă de organizare este platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor cu minim 1 salariat (cota de impozit 1%).

În cazul în care optați pentru forma de organizare SRL, opinia mea este că trebuie să aveți înscris în obiectul de activitate CAEN 8622 Activități de asistență medicală specializată

Potrivit Ordinului 337/2007 privind Clasificarea activităților din economia națională
8622 Activități de asistență medicală specializată

Această clasă include:

- consultatii și tratamente medicale de specialitate în diverse domenii, acordate de către medici specialiști și chirurghi

Această clasă include de asemenea:

- centre de planificare familială care oferă tratamente medicale cum ar fi sterilizarea și întreruperea de sarcină, fără cazare

Aceasta clasa exclude:

- activitati de asistenta spitaliceasca pentru pacientii internati, vezi 8610
- activitati ale moaselor, fizioterapeutilor si a personalului paramedical, vezi 8690.

Obligatii fiscale neachitate la bugetul de stat. Facilitati fiscale oferite de lege

Intrebare

O societate comerciala SRL are obligatii restante la buget realizate in perioada 2019-2020. Codul CAEN este 5630 "Baruri si alte activitati de servire a bauturilor", societatea fiind grav afectata de pandemia de SarsCov2 in anul 2020.

In fisa rol apar urmatoarele caracteristici:

- Situatie juridica: insolubil cu bunuri urmaribile 08/02/2022;
- Stare inactiv de la data de 01/04/2021 - a devenit inactiv pentru ca nu a reinnoit valabilitatea sediului social.

Administratia Finantelor Publice (AFP) in a carei raza teritoriala isi are domiciliul a emis mai multe inscrisuri: notificare privind procedura de angajare a raspunderii solidare, pe CNP, la data de 23.01.2022 trimisa la adresa de domiciliu a administratorului; proces verbal de sechestrul pentru bunuri mobile la data de 07.02.2022; nota de propunere privind declansarea procedurii de insolventa la data de 17.02.2022. Nici unul din documentele trimise prin corespondenta de AFP nu a fost luat la cunostinta, toate au fost returnate la AFP.

In momentul de fata a fost inaintat dosarul la judecatorie, dar datoria se afla in continuare pe CUI, nu a fost inca transferata pe CNP. Recomandarea AFP pentru achitarea obligatiilor restante este accesarea facilitatilor fiscale oferite de OUG 69/2020, dar suma este mare si administratorul societatii considera ca nu poate sa o achite pana la 30.06.2022.

1. In situatia data se poate accesa un alt tip de facilitate fiscala pentru conformarea la plata a obligatiilor fiscale: esalonarea la plata simplificata, esalonarea la plata a obligatiilor pe o perioada de cel mult 5 ani, mentionand ca suma este mai mare de 20.000 lei sau restructurarea obligatiilor bugetare conform OG 6/2019? Avand in vedere ordinul de marime al sumei, solutia dorita ar fi restructurarea obligatiilor bugetare.

2. Care este procedura completa cu toate implicatiile, avand in vedere ca dosarul societatii a ajuns la judecatorie pentru accesarea masurilor de esalonare la plata pe 5 ani si de restructurare conform OG 6/2019.

Raspuns

1. Referitor la posibilitatea de a solicita restructurarea obligatiilor fiscale conform OG 6/2019

Potrivit art. 3 alin. 1 din OG 6/2019 privind instituirea unor facilitati fiscale:

„Debitorul care doreste sa isi restructureze obligatiile bugetare, potrivit prezentului capitol, are obligatia de a notifica organul fiscal competent cu privire la intentia sa in perioada 8 august-31 octombrie 2019 si in perioada 1 februarie-30 septembrie 2020, precum si in perioada 1 noiembrie 2020-30 septembrie 2021, sub sanctiunea decaderii din dreptul de a mai beneficia de restructurarea obligatiilor bugetare, si se adreseaza unui expert independent in vederea intocmirii unui plan de restructurare si a testului creditorului privat prudent”.

Prin urmare, termenul de 30 septembrie 2021 a fost termen final de depunere a notificarii privind intentia de a beneficia de restructurarea obligatiilor fiscale, fiind termen de decedere din dreptul de a mai beneficia de restructurarea obligatiilor bugetare.

Facem precizarea ca prin Ordonanta nr. 4/2022 pentru modificarea si completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum si pentru prorogarea unui termen a fost prorogate numai termenul de depunere a solicitarii de restructurare (cerere de restructurare, insotita de planul de restructurare si testul creditorului privat prudent).

Astfel, OG 4/2022 a modificat numai art 22 din OG 6/2019: „Solicitarea de restructurare prevazuta la art. 5 se poate depune pana la data de 31 iulie 2022, sub sanctiunea decaderii”, nefacand nicio trimitere la art 3 din ordonanta care reglementeaza termenul de depunere a notificarii. Prin urmare, de prelungirea termenului de depunere a solicitarii de restructurare pot beneficia numai contribuabilii care au deja depusa notificarea privind intentia de restructurare si nu au reusit sa depuna documentatia de restructurare pana la data de 31.01.2022 (termenul anterior prevazut la art 22 din OG 6/2019).

In concluzie, opinia mea este ca societatea respectiva nu poate beneficia de facilitatile fiscale oferite de OG 6/2019 privind instituirea unor facilitati fiscale.

2. Referitor la posibilitatea de a beneficia de esalonarea in forma simplificata, a obligatiilor fiscale

Procedura esalonarii in forma simplificata (pe o perioada de maxim 12 luni) este prevazuta la capitolul IV¹ „Esalonare la plata, in forma simplificata, pentru obligatiile fiscale administrate de organul fiscal central” din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Potrivit art. 209¹ alin 1 - Instituirea posibilitatii acordarii esalonarilor la plata, in forma simplificata, de catre organul fiscal central din Codul de procedura fiscala:

„Pentru obligatiile fiscale principale si accesorii restante a caror vechime este de maximum 12 luni anterioare datei depunerii cererii si nestinse pana la data eliberarii certificatului de atestare fiscala, administrate de organul fiscal central, denumit in continuare organ fiscal, se aproba esalonarea la plata pe o perioada de cel mult 12 luni”.

Prin urmare, pot fi esalonate in forma simplificata numai obligatiile fiscale a caror vechime este de maximum 12 luni anterioare datei depunerii cererii si nestinse pana la data eliberarii certificatului de atestare fiscal.

Avand in vedere ca obligatiile fiscale ale societatii dumneavoastra au terene de scadenta in perioada 2019-2020, nu pot face obiectul esalonarii in forma simplificata.

3. Referitor la posibilitatea de acordare a esalonarii calrice (pe o perioada de maxim 5 ani) prevazute de Codul de procedura fiscala

Aceasta procedura este prevazuta la capitolul IV „inlesniri la plata” din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Conform art 184 alin 1 din Codul de procedura fiscala:

„Organele fiscale centrale acorda la cererea debitorilor esalonari la plata pe o perioada de cel mult 5 ani, daca sunt indeplinite conditiile de acordare a acestora. Pentru debitorii care nu constituie niciun fel de garantie potrivit prezentului capitol, esalonarea se acorda pe cel mult 6 luni”.

Conditii de acordare a esalonarii la plata (art 186 din CPF)

a) sa se afle in dificultate generata de lipsa temporara de disponibilitati banesti si sa aiba capacitate financiara de plata pe perioada de esalonare la plata.

Aceste situatii se apreciaza de organul fiscal competent pe baza programului de restructurare sau de redresare financiara ori a altor informatii si/sau documente relevante, prezentate de debitor sau detinute de organul fiscal;

b) sa aiba constituita garantia potrivit art. 193;

c) sa nu se afle in procedura insolventei potrivit legii. Debitorul care se afla in procedura insolventei si doreste esalonarea la plata poate solicita aceasta inlesnire la plata cu conditia ca pana la data emiterii deciziei de esalonare la plata sa iasa din procedura insolventei;

d) sa nu se afle in dizolvare potrivit prevederilor legale in vigoare;

Pe langa conditiile prevazute mai sus, debitorul trebuie sa aiba depuse toate declaratiile fiscale, potrivit vectorului fiscal. Aceasta conditie trebuie indeplinita la data eliberarii certificatului de atestare fiscala

Facem precizarea ca prin OG 11/2022 a fost abrogata prevederea conform careia nu puteau solicita esalonarea la plata entitatile carora li s-a stabilit raspunderea solidara confor art 25-26 din CPF.

Potrivit art 193 alin 2 din CPF pentru sumele mai mici de 20.000 lei in cazul persoanelor juridice nu este necesara constituirea de garantii, dar am inteles ca sumele restante depasesc aceasta limita.

In cazul debitorilor care nu detin bunuri in proprietate, situatia de dificultate generata de lipsa temporara de disponibilitati banesti si capacitatea financiara de plata pe perioada de esalonare la plata se mentioneaza de debitor in cererea depusa. Organul fiscal competent verifica si constata situatia de dificultate generata de lipsa temporara de disponibilitati banesti din informatiile prezentate de debitor in cerere si/sau din informatii si/sau documente relevante detinute de organul fiscal.

In situatia debitorilor care nu detin bunuri in proprietate sau acestea sunt insuficiente pentru a constitui garantiile prevazute de prezentul capitol, organul fiscal poate acorda esalonarea la plata daca sunt indeplinite celelalte conditii. In acest caz, penalitatile de intarziere cuprinse in certificatul de atestare fiscala nu se amana la plata si se includ in esalonare. In cazul debitorilor care nu detin bunuri in proprietate, cererea poate fi insotita de o propunere de grafic de esalonare la plata.

Garantiile trebuie sa acopere sumele esalonate la plata, dobanzile datorate pe perioada esalonarii la plata, plus un procent de pana la 16% din sumele esalonate la plata, in functie de perioada de esalonare la plata, astfel:

- a) pentru esalonari de la 13 la 24 de luni, procentul este de 4%;
- b) pentru esalonari de la 25 la 36 de luni, procentul este de 8%;
- c) pentru esalonari de la 37 la 48 de luni, procentul este de 12%;
- d) pentru esalonari de peste 49 de luni, procentul este de 16%.

Garantiile pot consta in:

- a) mijloace banesti consemnate pe numele debitorului la dispozitia organului fiscal la o unitate a Trezoreriei Statului;
- b) scrisoare de garantie/polita de asigurare de garantie potrivit art. 211;
- c) instituirea sechestrului asigurator asupra bunurilor proprietate a debitorului;

d) incheierea unui contract de ipoteca sau gaj in favoarea organului fiscal competent pentru executarea obligatiilor fiscale ale debitorului pentru care exista un acord de esalonare la plata, avand ca obiect bunuri proprietate a unei terte persoane. Aceste bunuri trebuie sa fie libere de orice sarcini, cu exceptia cazului in care acestea sunt sechestrate exclusiv de catre organul fiscal competent.

Pot forma obiect al garantiilor bunurile mobile care nu au durata normala de functionare expirata potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si bunurile mobile care, desi au durata normala de functionare expirata, au fost supuse reevaluarii potrivit regulilor contabile in vigoare. Nu pot face obiectul garantiilor bunurile perisabile.

Modelul cererii de acordare a esalonarii la plata si dumentele care trebuie anexate sunt prevazute in Ordinul ANAF nr. 90/2016 pentru aprobarea continutului cererii de acordare a esalonarii la plata si a documentelor justificative anexate acesteia, precum si a Procedurii de aplicare a acordarii esalonarii la plata de catre organul fiscal central.

La cererea de acordare a esalonarilor la plata a obligatiilor fiscale se anexeaza urmatoarele documente:

- a) declaratia pe propria raspundere a debitorului din care sa reiasa ca nu se afla sub incidenta legislatiei privind insolventa si ca nu se afla in dizolvare
- b) documente sau informatii relevante in sustinerea cererii.

Se anexeaza si urmatoarele documente:

- a) copia ultimei situatii financiare anuale;
- b) situatia incasarilor si platilor pe ultimele 6 luni anterioare datei depunerii cererii de acordare a esalonarilor la plata a obligatiilor fiscale;
- c) copia ultimei balante de verificare;
- d) programul de restructurare sau de redresare financiara semnat de reprezentantul legal al debitorului, care va contine si argumentarea posibilitatii platilor pe perioada solicitata la esalonare;
- e) situatia privind indicatorii orientativi si alte informatii.

4. Referitor la procedura de atragere a raspunderii solidare

Procedura de angajare a raspunderii solidare este reglementata de Ordinul ANAF nr. 127/2014 pentru aprobarea Instructiunilor privind aplicarea procedurii de angajare a raspunderii solidare reglementate de dispozitiile art. 27 si 28 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala

La capitolul VI Audierea persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, precum si consultarea documentatiei si inscrisurilor prezentate de aceasta sunt prevazute urmatoarele:

„6.1. In conformitate cu dispozitiile art. 9 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, inainte de emiterea deciziei de angajare a raspunderii solidare, organul fiscal cu competente in executarea silita a debitorului principal asigura persoanei pentru care urmeaza sa se angajeze raspunderea solidara conditiile necesare exercitarii dreptului de a fi ascultata, in vederea stabilirii situatiei de fapt.

6.2. In sensul prezentelor instructiuni, dreptul de a fi ascultat este reprezentat de dreptul persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, de a consulta, la sediul organului fiscal cu competente in executarea silita a debitorului principal, documentatia aflata in dosarul de angajare a raspunderii solidare, de a formula obiectiuni, de a face precizari si de a prezenta acestuia date si inscrisuri considerate utile in apararea sa.

6.3. La consultarea documentatiei, persoana pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare poate fi asistata de avocat, consultant sau persoana care o consiliaza pe aceasta. In baza unui mandat legal, persoana pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare poate fi reprezentata de persoana imputernicita.

6.4. Audierea persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare se realizeaza inainte de emiterea deciziei de angajare a raspunderii solidare.

6.5. Convocarea persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, in vederea consultarii documentatiei aflate la dosar, se face prin notificare.

6.6. La stabilirea datei pentru consultarea documentatiei se are in vedere atat perioada de timp necesara comunicarii notificarii in cauza, cat si perioada de timp necesara persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, de la data comunicarii, pentru a se prezenta la sediul organului fiscal cu competente in executarea silita a debitorului principal.

6.7. In situatia in care persoana pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, din motive temeinic justificate, nu se poate prezenta la audiere la data stabilita, aceasta poate solicita amanarea audierii, comunicand acest fapt organului fiscal cu competente in executarea silita a debitorului principal, in scris, cel tarziu pana la data stabilita initial pentru audiere. Data stabilita pentru audiere de catre persoana pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare trebuie sa fie intr-o zi lucratoare, in termen de cel mult 15 zile de la data fixata initial de catre organul fiscal cu competente in executarea silita.

6.8. In situatia unei pluralitati a persoanelor pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, audierea acestora se face separat.

6.9. Organul fiscal cu competente in executarea silita a debitorului principal consemneaza intr-un proces-verbal continutul declaratiilor facute la audiere, facand mentiune despre inscrisurile prezentate in apararea persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare, in situatia in care ele exista inca din aceasta etapa. Procesul-verbal se intocmeste in doua exemplare si se semneaza de 2 functionari publici dintre cei care realizeaza audierea si de catre persoana audiata sau reprezentantul legal al acesteia, dupa caz. Un exemplar se inmaneaza sub semnatura de primire persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare sau reprezentantului legal al acesteia, dupa caz, iar celalalt se pastreaza la dosarul cauzei.

6.10. Refuzul persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare sau al reprezentantului sau legal de a semna procesul-verbal de audiere nu reprezinta cauza de nulitate a acestuia. Refuzul se consemneaza, de catre functionarii publici participanti la audiere, in procesul-verbal in cauza.

6.11. Neprezentarea la audiere sau refuzul persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare sau al reprezentantului sau legal de a semna procesul-verbal de audiere nu intrerupe procedura de angajare a raspunderii solidare. In cazul neprezentarii la audiere, functionarul public care a instrumentat dosarul de angajare a raspunderii solidare intocmeste o nota de constatare in care consemneaza acest fapt si care va fi verificata de catre seful compartimentului in cadrul caruia acesta isi desfasoara activitatea.

6.12. Observatiile si precizarile persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare pot fi prezentate organului fiscal cu competente in executarea silita a debitorului principal in scris, alaturi de orice alt inscris considerat util in apararea acesteia. Termenul de prezentare este de 30 de zile de la data consultarii documentatiei aflate la dosar, sub sanctiunea decaderii. Acest termen nu poate fi prorogat. Prezentarea obiectiunilor, precizarilor si inscrisurilor in apararea persoanei pentru care se va proceda la angajarea raspunderii solidare se face prin depunere la registratura organului fiscal cu competente in executarea silita, posta sau fax”.

Potrivit acestor prevederi, nu poate fi atrasa raspunderea solidara a unei persoane decat daca organul fiscal procedeaza la audierea respectivei persoane, respectand principiul fundamental de procedura fiscala „dreptul contribuabilului de a fi ascultat”.

Numai in situatia in care persoana respectiva nu se prezinta la audiere sau refuza semnarea procesul-verbal de audiere, procedura de angajare a raspunderii solidare se continua, or nu este cazul situatiei descrise de dumneavoastra.

Opinia mea este ca organul fiscal avea obligatia de a comunica respective notificatie (invitatie la audiere) catre persoana careia i s-a atras raspunderea solidara si numai dupa acest act putea sa emita decizia de atragere a raspunderii solidare.

Conform art 47 din Codul de procedura fiscala, organul fiscal competent poate decide comunicarea actului administrativ fiscal emis pe suport hartie, prin remiterea, sub semnatura, la domiciliul fiscal al contribuabilului/platitorului ori imputernicitului sau curatorului acestuia, prin angajatii proprii ai organului fiscal. Daca in procedura comunicarii actului administrativ fiscal prin remitere destinatarul refuza primirea actului sau nu este gasit la domiciliul fiscal, se afiseaza pe usa acestuia o instiintare.

Potrivit art 48 din Codul de procedura fiscala:

„(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului/platitorului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/platitorului si nu produce niciun efect juridic”.

In concluzie, avand in vedere decizia organului fiscal de a atrage raspunderea solidara a unei persoane (cu toate consecintele care decurg din aceasta, respect poprirea conturilor personale, sechestrarea si valorificarea bunurilor personale), opinia mea este ca organul fiscal trebuia sa utilizeze toate mijloacele de comunicare prevazute de Codul de procedura fiscala, prin care sa aduca la cunostinta respectivei persoane intentia de atragere a raspunderii si a-I oferi posibilitatea de exprimare a punctului de vedere.

In acest mod, consider ca i-a fost incalcat dreptul de a fi ascultat, drept fundamental de procedura fiscala si astfel exista sanse mari ca instanta sa considere ca decizia de angajare a raspunderii solidare nu produce niciun efect juridic datorita faptului ca nu a fost respectata procedura de angajare a raspunderii solidare.

Scoatere din evidenta creante debitori diversi

Speta

La inchiderea anului financiar 2021, la SC KC SRL s-a constatat existenta unor debitori pentru cheltuieli de deplasare din 31.12. 2015 care sunt in sold, neprezentandu-se documente pentru justificarea cheltuielilor efectuate.

Care este inregistrarea prin care acestia pot fi scosi din contabilitate la depunerea bilantului contabil pe 2021? Trebuie imputat administratorului societatii faptul ca nu a solicitat aceste documente la deplasările externe efectuate?

Raspuns

Sumele reprezentand avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii si nedecontate pana la data bilantului, se evidentiaza in contul de:

- debitori diversi (461 Debitori diversi) sau -creante in legatura cu personalul (4282 Alte creante in legatura cu personalul), in functie de natura creantei.

Legislatia nu prevede un termen de restituire a avansurilor, inasa acest lucru poate fi stabilit prin procedurile contabile (precizat in manualul de proceduri contabile) si adus la cunostinta angajatilor. Aceste proceduri sunt aprobate de administratorul firmei.

Presupun ca aceste solduri au fost contabilizate in 461 - debitori diversi deoarece apartin unor fosti salariati. Daca apartin salariatilor actuali acestea trebuie tratate ca avantaje salariale conform art 76 din codul fiscal, litera s) si impozitate cu contributiile sociale si impozit pe venit pentru a fi scoase din evidenta.

In continuare ma voi referi la cazul in care aceste avansuri apartin unor fosti salariati, devenind intre timp debitori diversi.

Este obligatoriu sa se verifice si sa se confirme si soldurile pentru clientii persoane fizice.

Potrivit art. 2.500 alin. (1) din Codul civil, dreptul material la actiune, denumit in continuare drept la actiune, se stinge prin prescriptie, daca nu a fost exercitat in termenul stabilit de lege. Art. 2.501 alin. (1) din acelasi act normativ stipuleaza ca drepturile la actiune avand un obiect patrimonial sunt supuse prescriptiei extinctive, afara de cazul in care prin lege s-ar dispune altfel.

Termenul de prescriptie este de 3 ani.

Conform pct. 28 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, creantele si obligatiile fata de terti sunt supuse verificarii si confirmarii pe baza extraselor soldurilor debitoare si creditoare ale conturilor de creante si datorii care detin ponderea valorica in totalul soldurilor acestor conturi, potrivit extrasului de cont sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum si refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme si se sanctioneaza potrivit legii.

Daca in tot acest timp entitatea a recunoscut prin alte modalitati (confirmari de sold, alte acte similare incheiate in acest sens) obligatia de plata, atunci se intrerupe prescriptia, urmand ca noul termen de 3 ani sa reinceapa sa fie calculat de la aceasta data.

Punctul 328 din OMFP 1802/2014 arata ca la scaderea din evidenta a creantelor si datoriilor ale caror termene de incasare sau de plata sunt prescrise, entitatile trebuie sa demonstreze ca au fost intreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

La plecarea din firma salariatului ar fi trebuit sa i se notifice restituierea avansului nejustificat.

Conform functiunii contului 461 – OMFP 1802/2014 consider ca aceste avansuri nejustificate trebuie trecute pe cheltuieli prin inregistrarea contabila 654=461, cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.24, alineatu (3), litera h) din L571/2015 potrivit caruia sunt nedeductibile pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor, pentru partea neacoperita de provizion, potrivit art. 26

In cazul in care societatea este platitoare de impozit pe venitul microintreprinderilor (desi in prezentare ati scris ca sunteti platitori de impozit pe profit), deoarece in acest caz nu exista notiunea de cheltuiala nedeductibila, in opinia mea aceste cheltuieli trebuie refacturate administratorului societatii deoarece nu s-a intreprins nicio masura pentru recuperarea acestor avansuri (aducere la cunostinta salariatilor prin proceduri interne despre restituierea avansului, intocmire nota de lichidare la plecarea din firma prin care i se cere restituierea avansului nejustificat) prin inregistrarea contabila 4111 = 758.

Cota de TVA aplicata la achizitia unui apartament

Speta

O societate este nou infiintata. Este neplatitoare de TVA. Doreste sa cumpere un apartament de 450.000 lei si 120 mp de la o persoana juridica platitoare de TVA.

Se poate ca aceasta achizitie sa-i fie facturata cu cota de 5%?

Raspuns

Din punctul de vedere al TVA, potrivit art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, se aplica 5% tva pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei.

In acest sens, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se intelege:

3. livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionate de persoane fizice. Suprafata utila a locuintei este cea definita prin Legea locuintei nr. 114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Anexele gospodaresti sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Cota redusa se aplica numai in cazul locuintelor care in momentul vanzarii pot fi locuite ca atare.

Potrivit punctului 38 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, in aplicarea art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal:

a) prin locuinta se intelege constructia alcatuita din una sau mai multe camere de locuit, cu dependintele, dotarile si utilitatile necesare, care, la data livrarii, satisface cerintele de locuit ale unei persoane ori familii;

b) anexele gospodaresti nu se iau in calculul suprafetei utile a locuintei de 120 mp;

c) valoarea-limita de 450.000 lei cuprinde valoarea locuintei, inclusiv valoarea cotelor indivize din partile comune ale imobilului si a anexelor gospodaresti si, dupa caz, a terenului pe care este construita locuinta, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuinta respectiva;

d) la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se afla la numere cadastrale diferite.

Concluzia

Dumneavoastră, fiind persoană juridică, nu va încadrați. Vânzarea către persoane juridice neînregistrate în scopuri de TVA se va face cu cota de TVA 19%, având în vedere că cota redusă de 5 % se aplică doar pentru livrarea de locuințe către persoane fizice.

Dacă ați fi fost înregistrat în scop de TVA atunci aplicați taxarea inversă conform art. 331 alin.(2) litera g) Cod fiscal.

Sistemul RO e-factura

Speta

Societatea noastra a intrat voluntar in regimul RO e-Factura din luna mai 2022.

1. Legislatia nu prevede un termen concret privind data incarcarii facturilor emise. Care este scadenta rezonabila a transmiterii in platforma?
2. Exemplarul original este acum XML-ul cu semnatura Ministerului Finantelor atasata. Cum vom arhiva facturile? In ce format - XML sau si PDF? Mai trebuie sa le listam pe hartie? Aplicatia oferita de ANAF pentru transformarea XML in PDF contine 4 pagini pentru o factura cu un singur rand.
3. Unitatile afiliate din turism care accepta vouchere de vacanta sunt obligate sa emita facturi beneficiarilor voucherelor pe care trebuie sa le transmita in sistemul RO e-Factura sau pot sa emita numai bon fiscal?

Raspuns

Conform OUG 120/2021

Articolul 4

(1) Structura facturii electronice respecta

- a) specificatiile tehnice si de utilizare a elementelor de baza ale facturii electronice asa cum sunt prevazute in standardul european SR EN 16931-1, care sunt aplicabile la nivel national;
- b) specificatiile tehnice si de utilizare a elementelor de baza ale facturii electronice - RO_CIUS - si regulile operationale specifice aplicabile la nivel national;
- c) continutul semantic asa cum este descris in standardul SR EN 16931-1, sintaxele identificate in CEN/TS 16931-2, in conformitate cu art. 2 alin. (1) lit. j), si corelarea adecvata definita in subpartea aplicabila a CEN/TS 16931-3.

(4) In situatia in care factura electronica transmisa respecta structura prevazuta la alin. (1), se aplica semnatura electronica a Ministerului Finantelor si se comunica de indata destinatarului.

(6) Exemplarul original al facturii electronice se considera fisierul de tip XML insotit de semnatura electronica a Ministerului Finantelor

1.

Avand in vedere art. 4 alin 4 din OUG 1320/2021, este bine ca factura sa fie incarcata in sistem la momentul emiterii.

2.

Exemplarul original este acum XML-ul cu semnatura Ministerului Finantelor atasata.

Nu exista obligativitatea arhivarii in format fizic, ele vor fi arhivate in sistem electronic in format original XML.

3.

Conform unui comunicat al Ministerul Finantelor

Persoana impozabila este scutita de obligatia emiterii facturii, cu exceptia cazului in care beneficiarul solicita factura, pentru livrarile de bunuri prin magazinele de comert cu amanuntul si prestarile de servicii catre populatie, pentru care este obligatorie emiterea de bonuri fiscale. Prin urmare, in cazul in care se emite bon fiscal, factura nu trebuie emisa, indiferent de natura bunurilor livrate prin magazinele de comert cu amanuntul (cu sau fara risc fiscal), cu exceptia situatiei in care beneficiarul solicita factura.

In aceasta situatie, magazinul va avea obligatia sa transmita in sistemul RO e-Factura, facturile emise, in cazul in care in acestea sunt inscrise si produse cu risc fiscal ridicat.

Intrucat bonul fiscal care are in scris codul de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarului este considerat o factura simplificata, care este emisa la solicitarea beneficiarului, aceasta ar trebui transmisa in Sistemul Ro e-Factura" obligativitatea transmiterii in sistemul RO e-Factura apare doar pentru persoane juridice nu si pentru persoanele fizice la care emiteti bon fiscal, dar bonurile fiscale cu codul de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarului sunt considerate facturi simplificate si trebuie transmise in sistemul Ro e-Factura,

In concluzie, daca beneficiarii sunt persoane juridice, da, aveti obligatia de a emite facturi; nu aveti obligatia emiterii de facturi daca beneficiarii sunt persoane fizice si nu solicita emiterea facturii.

Exemple de DECIZII extrase din lucrarea de baza

Cauza C – 268/83 ROMPELMAN impotriva Ministerului Finantelor din Olanda

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata. Principiul neutralitatii TVA

Utilitatea spetei

Codul nostru fiscal prevede drept conditii de baza pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unei achizitii de bunuri sau servicii, existenta unei facturi legal intocmite si conditia ca respectiva achizitie sa fie efectuata in scopul unor operatiuni taxabile.

Legea fiscala nu reglementeaza insa momentul/orizontul de timp in care sa se realizeze aceste operatiuni, astfel ca cei mai multi dintre inspectorii fiscali conditioneaza acordarea dreptului de deducere de realizarea efectiva a operatiunilor taxabile la momentul controlului.

Nimic mai gresit, ne spune Curtea de Justitie a Uniunii Europene, care ne invata ca notiunile de „persoana impozabila” si „activitate economica” trebuie interpretate in sensul in care putem considera ca primele cheltuieli de investitii efectuate pentru nevoile si in vederea crearii unei intreprinderi sunt deja activitati economice, prin urmare este indeplinita conditia de fond pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferente acestor achizitii.

Cand analizeaza activitatea economica in sensul TVA, inspectorii fiscali se gandesc de regula numai la veniturile obtinute de o companie.

Exista nenumarate situatii in care autoritatile fiscale au refuzat sa acorde dreptul de deducere a TVA, mentionand ca pana la realizarea de operatiuni impozabile de catre respectivele firme, nu desfasurau o activitate economica si nu aveau statutul de persoane impozabile.

Din aceasta cauza vom intelege ca sistemul comun privind TVA trebuie sa asigure **neutralitatea** impozitarii tuturor activitatilor economice, indiferent de scopul sau rezultatele acestora.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata nu poate fi refuzat unei persoane pe motiv ca inca nu realizeaza operatiuni impozabile, notiunile de „persoana impozabila” si „activitate” economica trebuie interpretate in sens larg, astfel ca o persoana poate deveni impozabila din punctul de vedere al TVA atunci cand, de exemplu, persoana care inchiriaza un

bun imobil a inceput exploatarea acestui bun, adica **inca din momentul in care l-a cumparat ca proprietate viitoare.**

Scurta descriere a cauzei

In aceasta cauza, sotii Rompelman au dobandit un drept de creanta cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra a doua loturi pe locul carora urma sa fie construit un imobil. In cadrul proiectului de imobil, cele doua loturi au fost mentionate ca „sali de expozitie”.

Odata finalizate constructiile, sotii Rompelman intentionau sa le inchirieze, ei informand in prealabil autoritatile fiscale ca doresc sa opteze pentru aplicarea TVA asupra chiriilor facturate, care vor fi platite de locatari.

Astfel, optand pentru aplicarea TVA (taxarea operatiunilor de inchiriere, altfel scutite de TVA), sotii Rompelman au cerut sa poata deduce TVA in amonte incluse in platile in transe ale pretului de achizitie aferente lucrarilor respective.

Autoritatile fiscale au refuzat sa acorde dreptul de deducere a TVA, mentionand ca pana la realizarea de operatiuni impozabile de catre acestia nu desfasurau o activitate economica si nu aveau statutul de persoane impozabile.

Analiza C.J.U.E.

C.J.U.E. a opinat ca, in masura in care o investitie poate, dar nu obligatoriu, duce la exploatarea unui bun, trebuie sa consideram ca se poate vorbi de exploatarea unui bun atunci cand intentia investitorului este confirmata, in plus, de circumstante care trebuie definite in mod mai obiectiv: „O declaratie de intentie trebuie concretizata prin alte fapte si circumstante”.

„In aceasta privinta, nu este necesar sa se faca distinctie intre diferitele forme juridice ale acestor activitati pregatitoare, in special intre, pe de o parte, un drept de creanta referitor la proprietatea viitoare si, pe de alta parte, chiar achizitionarea proprietatii.

De asemenea, principiul neutralitatii TVA in ceea ce priveste sarcina fiscala a intreprinderii necesita ca primele cheltuieli de investitii efectuate pentru nevoile si in vederea crearii unei intreprinderi sa fie considerate ca activitati economice.

Contravine acestui principiu faptul ca activitatile mentionate anterior debuteaza numai in momentul in care un bun imobil este exploatat efectiv, si anume atunci cand se obtine venitul impozabil.

Orice alta interpretare a articolului 4 din A sasea directiva obliga operatorul economic la plata costului TVA in cadrul activitatii sale economice, fara a-i da posibilitatea de a o deduce, in conformitate cu articolul 17 si face diferenta, in mod arbitrar, intre cheltuielile de investitii inainte si pe parcursul exploatarei efective a unui bun imobil.

Chiar in cazul in care, dupa exploatarea efectiva a unui bun imobil, se prevede o restituire a impozitului platit in amonte pentru activitatile pregatitoare, se aplica o sarcina financiara bunului pe parcursul termenului, uneori considerabil, intre primele cheltuieli de investitie si exploatarea propriu-zisa.

Orice persoana care efectueaza astfel de operatiuni de investitii strans legate si necesare pentru exploatarea ulterioara a unui bun imobil trebuie, prin urmare, sa fie considerata persoana platitoare de impozit in sensul articolului 4.

In ceea ce priveste chestiunea de a sti daca articolul 4 trebuie interpretat in sensul ca intentia declarata de a inchiria un bun viitor este suficienta pentru a considera ca bunul dobandit urmeaza a fi utilizat pentru o operatiune care face obiectul impozitarii si ca, prin urmare, trebuie considerata, pe aceasta baza, ca persoana platitoare de impozit o persoana care a facut o astfel de investitie, trebuie evidentiata, in primul rand, ca celui care solicita deducerea de TVA ii revine sarcina de a stabili daca sunt indeplinite conditiile pentru a beneficia de aceasta si, in special, daca indeplineste criteriile unei persoane platitoare de impozit.

Prin urmare, articolul 4 nu se opune ca administratia fiscala sa impuna ca intentia declarata sa fie confirmata de elemente obiective, precum capacitatea specifica a locatiilor proiectate pentru o exploatare comerciala.

Ce a decis C.J.U.E.

Dobandirea unui drept de creanta cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra unei parti a unui imobil a carui constructie nu a fost finalizata inca, cu intentia de a o inchiria la momentul oportun, poate fi considerata ca o activitate economica in sensul articolului 4 alineatul (1) din A sasea directiva, intelegandu-se ca aceasta dispozitie nu se opune faptului ca administratia fiscala sa impuna ca intentia declarata sa fie confirmata de elemente obiective, precum capacitatea specifica a locatiilor proiectate pentru o exploatare comerciala”.

Cauzele conexate C – 13/18 si C – 126/18**Rambursarea TVA – Dobanzi percepute organului fiscal pentru obligatii stabilite suplimentar cu incalcarea legii si pentru intarzieri in restituirile sumei datorate unui contribuabil****Utilitatea spetei**

Numeroase situatii intalnim in practica atunci cand firmele solicita rambursarea taxei pe valoarea adaugata din deconturile de TVA cu sume negative de taxa, insa autoritatile fiscale intarzie mult peste termenele legal stabilite de Codul de procedura fiscala, referitoare la solutionarea unor astfel de cereri, astfel ca respectivele societati au dreptul la dobanzi care sa compenseze pierderile financiare generate, in detrimentul acestora, prin indisponibilizarea sumelor in cauza.

Principiul **neutralitatii fiscale** impune ca modalitatile de plata a dobanzilor sa fie stabilite astfel incat **sarcina economica a cuantumurilor taxei retinute in mod nejustificat sa poata fi compensata.**

Principiul efectivitatii impune ca regulile de procedura nationale sa asigure o protectie efectiva a drepturilor conferite de dreptul comunitar.

In ceea ce priveste **principiul echivalentei**, acesta impune ca dreptul national sa acorde oricarei actiuni intemeiate pe dreptul comunitar un tratament procedural cel putin la fel de favorabil precum cel prevazut pentru o actiune similara intemeiata pe dreptul national.

Codul nostru de procedura fiscala prevede un termen de solutionare a cererilor contribuabilului de 45 de zile de la inregistrare, iar in situatiile in care, pentru solutionarea cererii, este necesara administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungeste cu perioada cuprinsa intre data solicitarii probei si data obtinerii acesteia, dar nu mai mult de:

- a) doua luni, in cazul in care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/platitorul solicitant;
- b) 3 luni, in cazul in care sunt solicitate probe suplimentare de la autoritati sau institutii publice ori de la terte persoane din Romania;
- c) 6 luni, in cazul in care sunt solicitate probe suplimentare de la autoritati fiscale din alte state, potrivit legii.

In situatia in care, pe baza analizei de risc, solutionarea cererii necesita efectuarea inspectiei fiscale, termenul de solutionare a cererii este de cel mult 90 de zile de la inregistrarea cererii.

Nu exista o practica unitara a instantelor judecatoresti atunci cand solutioneaza cereri de acordare a unor dobanzi pentru solutionarea cu intarziere a cererilor de rambursare, atat in ceea ce priveste cotele de dobanzi (unele instante acordand dobanda BNR, altele raportandu-se la cotele de dobanzi prevazute de Codul de procedura fiscala), cat si la procedura efectiva de acordare (daca trebuie introdusa o cerere la organul fiscal, care este termenul de prescriptie a dreptului de a solicita dobanzi, precum si alte probleme), motiv pentru care am ales sa va prezentam aceasta cauza.

Trei aspecte vom intelege din solutiile C.J.U.E. in Cauzele conexate C – 13/18 si C – 126/18:

1. Dreptul Uniunii se opune practicii unui stat membru care, in cazul intarzierilor organelor fiscale in solutionarea unor cereri de rambursare TVA, acorda o dobanda la o rata care corespunde ratei de referinta a bancii centrale nationale atunci cand aceasta rata este mai mica decat cea pe care o persoana impozabila care nu este o institutie de credit ar trebui sa o plateasca pentru a imprumuta o suma egala cu cuantumul mentionat. In afara de sumele retinute in mod nelegal, autoritatea fiscala are obligatia de a acorda contribuabilului sumele care sa compenseze pierderile provocate atat pentru respectivele sume retinute cu incalcarea dreptului Uniunii, cat si pentru solutionarea cu intarziere a cererilor de rambursare/restituire.
2. Se accepta practica unui stat membru de a impune un termen de prescriptie de cinci ani pentru introducerea cererilor de plata a dobanzilor aferente excedentului de taxa pe valoarea adaugata deductibila, retinut ca urmare a aplicarii unei dispozitii nationale considerate contrara dreptului Uniunii (este si cazul nostru).
3. Este corecta practica unui stat membru de a impune ca plata unei creante datorate cu titlu de rambursare a unui excedent de taxa pe valoarea adaugata, retinut cu incalcarea dreptului Uniunii, sa fie conditionata de **introducerea unei cereri**, iar **dobanda sa fie calculata de la data expirarii termenului acordat administratiei pentru solutionarea unei asemenea cereri**, iar nu de la data la care acest excedent a fost constituit.

In legislatia noastra interna, procedura de acordare a dobanzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depasirea termenului legal este prevazuta in Ordinul M.F.P. nr. 1.899/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru sumele nerestituite sau nerambursate in termenul prevazut de Codul de procedura fiscala, contribuabilul are dreptul la dobanda. Plata dobanzii cuvenite contribuabilului se va face numai in baza cererii exprese depuse de acesta la organul fiscal competent.

Scurta descriere a Cauzelor C – 13/18 si C – 126/18

Aceste cereri au fost formulate in cadrul a doua litigii intre Sole-Mizo Zrt. (C – 13/18) si Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C – 126/18), pe de o parte, si Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Directia de solutionare a contestatiilor din cadrul Oficiului National Fiscal si Vamal, Ungaria), pe de alta parte, in legatura cu conditiile de fond si de procedura in care se realizeaza rambursarea, in favoarea persoanei impozabile, a excedentului taxei pe valoarea adaugata care nu a putut fi recuperata intr-un termen rezonabil din cauza unei conditii stabilite de legislatia unui stat membru care a fost declarata ulterior contrara dreptului Uniunii de catre Curte.

Cadrul juridic **Dreptul Uniunii**

Articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata (JO 2006, L 347, p. 1, Editie speciala 09/vol. 3, p. 7, denumita in continuare „Directiva TVA”), prevede:

„Atunci cand, pentru o anumita perioada fiscala, valoarea deducerilor depaseste valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul in perioada urmatoare, in conditiile pe care le stabilesc.”

Cauza C – 13/18

In Ordonanta din 17 iulie 2014, Curtea a statuat ca dreptul Uniunii, in special articolul 183 din Directiva TVA, trebuie interpretat in sensul ca se opune unei reglementari si unei practici a unui stat membru care exclud plata dobanzilor aferente valorii excedentului de TVA deductibila care nu era recuperabila intr-un termen rezonabil din cauza unei dispozitii nationale considerate contrara dreptului Uniunii.

Cu toate acestea, Curtea a amintit, de asemenea, ca, in lipsa unei reglementari a Uniunii in materie, stabilirea modalitatilor de plata a unor astfel de dobanzi revine, sub rezerva respectarii principiilor echivalentei si efectivitatii, statelor membre.

La 30 decembrie 2016, invocand Ordonanta din 17 iulie 2014, Sole-Mizo a prezentat administratiei fiscale o cerere de plata a unor dobanzi aferente excedentelor de TVA deductibila

care nu fusesera rambursate intr-un termen rezonabil ca urmare a aplicarii conditiei „de plata a contraprestatiei”.

Aceasta cerere se referea la dobanzi aferente unor perioade de declarare diferite cuprinse intre lunile decembrie 2005 si iunie 2011. S-au solicitat, de asemenea, dobanzi de intarziere ca urmare a platii tardive a acestor dobanzi.

Printr-o decizie din data de 3 martie 2017, autoritatea fiscala de prim grad a admis in parte cererea formulata de Sole-Mizo si a dispus plata in favoarea sa a dobanzilor, calculate la o rata corespunzatoare ratei de referinta simple a bancii centrale maghiare, in cuantum de 99.630.000 HUF (aproximativ 321.501 euro), dar a respins-o in masura in care viza plata unei dobanzi de intarziere calculate la o rata echivalenta dublului ratei de referinta a bancii centrale maghiare, ca urmare a intarzierii la plata acestor dobanzi.

Prin decizia din 19 iunie 2017, adoptata in urma unei contestatii administrative formulate de Sole-Mizo, autoritatea fiscala de gradul al doilea a modificat aceasta decizie si a dispus plata unor dobanzi aferente valorii excedentului de TVA deductibila care nu era recuperabil ca urmare a aplicarii conditiei „de plata a contraprestatiei”, in valoare de 104.165.000 HUF (aproximativ 338.891 euro).

Suma datorata pentru aceste dobanzi a fost calculata in temeiul articolelor 124/C si 124/D din Codul de procedura fiscala maghiar, prin aplicarea unei rate corespunzatoare ratei de referinta simple a bancii centrale maghiare.

Sole-Mizo a introdus o actiune la instanta de trimitere in cauza C – 13/18 impotriva deciziei autoritatii fiscale de gradul al doilea, aratand ca suma datorata cu titlu de dobanzi aferente valorii excedentului de TVA deductibila care nu era recuperabil ca urmare a aplicarii conditiei „de plata a contraprestatiei” trebuia de asemenea calculata prin aplicarea unei rate egale cu dublul ratei de referinta a bancii centrale maghiare, in conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedura fiscala.

Aceasta instanta ridica problema compatibilitatii modalitatilor de calcul al dobanzilor aferente cuantumului TVA, astfel cum au fost stabilite prin decizia de principiu a Curtii Supreme nr. 18/2017, cu dreptul Uniunii si in special cu principiile echivalentei si efectivitatii.

In aceste conditii, Tribunalul Administrativ si pentru Litigii de Munca din Szeged, Ungaria, a hotarat sa suspende judecarea cauzei si sa adreseze Curtii urmatoarele intrebari preliminare:

„1) Este conforma cu dispozitiile dreptului Uniunii, cu prevederile Directivei TVA (indeosebi cu articolul 183 al acesteia) si cu principiile efectivitatii, efectului direct si echivalentei o practica interna a unui stat membru prin care, in aplicarea dispozitiilor relevante in

materie de dobanzi de intarziere, se porneste de la premisa ca autoritatea fiscala nationala nu a savarsit o incalcare (abtinere de a actiona) – cu alte cuvinte, nu a provocat o intarziere in ceea ce priveste plata partii nerecuperabile a TVA aferente achizitiilor neplatite ale persoanelor impozabile –, intrucat, la data deciziei autoritatii fiscale nationale, reglementarea nationala contrara dreptului Uniunii era in vigoare, iar incompatibilitatea cerintei prevazute de aceasta reglementare cu dreptul Uniunii a fost constatata abia ulterior de Curte?

2) Este conforma cu dreptul Uniunii, indeosebi cu dispozitiile Directivei TVA (mai ales cu cele ale articolului 183 al acesteia) si cu principiul echivalentei, precum si cu principiile efectivitatii si proportionalitatii, o practica a unui stat membru care, in aplicarea normelor relevante in materie de dobanzi de intarziere, face distinctie dupa cum nerambursarea taxei de catre autoritatea fiscala nationala a avut loc cu respectarea legislatiei nationale in vigoare in acel moment, care, in plus, era contrara dreptului Uniunii sau cu incalcare a acesteia, identificand in ceea ce priveste rata dobanzilor datorate pentru TVA a carei rambursare nu a putut fi solicitata intr-un termen rezonabil din cauza unei cerinte din dreptul national, declarata contrara dreptului Uniunii de catre Curte, doua perioade delimitate dupa cum urmeaza:

- pentru prima perioada, persoanele impozabile au dreptul la dobanzi de intarziere doar la rata de referinta a bancii centrale, avand in vedere ca, intrucat reglementarea maghiara contrara dreptului Uniunii era inca in vigoare la data respectiva, autoritatile fiscale maghiare nu au actionat in mod nelegal prin neautorizarea platii, intr-un termen rezonabil, a TVA incluse in facturi, in timp ce,
- pentru a doua perioada, trebuie achitata o dobanda echivalenta dublului ratei de referinta a bancii centrale – aplicabila, in plus, in cazul intarzierii in ordinea juridica a statului membru vizat –, insa numai pentru plata tardiva a dobanzilor de intarziere aferente primei perioade?

3) Articolul 183 din Directiva TVA trebuie interpretat in sensul ca principiul echivalentei se opune unei practici nationale a unui stat membru in temeiul careia, in ceea ce priveste TVA nerambursata, autoritatea fiscala plateste dobanzi la rata de referinta simpla a bancii centrale in cazul incalcarii dreptului Uniunii, dar la dublul ratei de referinta a bancii centrale in cazul incalcarii dreptului national?”

Cauza C – 126/18

La 30 decembrie 2016, Dalmandi Mezőgazdasági a depus la autoritatea fiscala de prim grad o cerere de plata a dobanzilor aferente excedentelor de TVA deductibila care nu fusesera rambursate intr-un termen rezonabil, intre anii 2005 si 2011, ca urmare a aplicarii conditiei „de plata a contraprestatiei”.

Suma solicitata a ajuns la valoarea de 74.518.800 HUF (aproximativ 240.515 euro).

Pentru calculul dobanzilor solicitate, cererea a luat in considerare intreaga perioada cuprinsa intre data scadenta de rambursare pentru fiecare perioada de declarare avuta in vedere si data scadenta de rambursare pentru perioada de declarare in care a fost adoptata Legea de modificare, si anume, in speta, 5 decembrie 2011.

In scopul efectuării acestui calcul, cererea retinea aplicarea unei rate egale cu dublul ratei de referinta a bancii centrale maghiare, in conformitate cu articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedura fiscala.

Pe de alta parte, Dalmandi Mezőgazdasági a solicitat plata unei dobanzi suplimentare pentru perioada cuprinsa intre 5 decembrie 2011 si data efectiva a platii, tot prin aplicarea ratei mentionate la articolul 37 alineatul (6) din Codul de procedura fiscala.

Printr-o decizie din 10 martie 2017, autoritatea fiscala de prim grad a admis in parte aceasta cerere, acordandu-i acesteia dobanzi in cuantum de 34.673.000 HUF (aproximativ 111.035 euro) in ceea ce priveste excedentele de TVA deductibila retinute in mod nejustificat pentru perioada cuprinsa intre al patrulea trimestru al anului 2005 si al treilea trimestru 2011, in temeiul articolului 124/D alineatul (3) din Codul de procedura fiscala.

Aceasta a respins in rest cererea.

Prin decizia din 12 iunie 2017, autoritatea fiscala de gradul al doilea, in fata careia Dalmandi Mezőgazdasági a formulat o cale de atac administrativa, a redus la 34.259.000 HUF (aproximativ 111.527 euro) cuantumul alocat acesteia cu titlu de dobanzi aferente valorii excedentului de TVA deductibila care nu era recuperabila ca urmare a aplicării conditiei „de plata a contraprestatiei”.

In conformitate cu decizia de principiu a Curtii Supreme nr. 18/2017, aceste dobanzi erau calculate, in temeiul articolelor 124/C si 124/D din Codul de procedura fiscala, la rata echivalenta ratei de referinta simpla a bancii centrale maghiare.

In plus, aceasta a acordat dobanzi de intarziere in valoare de 7.000 HUF (aproximativ 22 de euro) pentru depasirea termenului de solutionare a cererii sale, calculate incepand cu 9 martie 2017, si a confirmat in rest decizia de prim grad.

Dalmandi Mezőgazdasági a formulat o actiune impotriva acestei decizii la instanta de trimitere. In special, aceasta a aratat ca decizia de principiu a Curtii Supreme nr. 18/2017 incalca principiile echivalentei, efectivitatii si efectului direct ale dreptului Uniunii.

In aceste conditii, Tribunalul Administrativ si pentru Litigii de Munca din Szekszárd, Ungaria a hotarat sa suspende judecarea cauzei si sa adreseze Curtii o serie de intrebari preliminare (similar intrebarilor din prima cauza).

Analiza C.J.U.E.

Dreptul de a obtine rambursarea unor impozite percepute intr-un stat membru cu incalcarea prevederilor dreptului Uniunii reprezinta consecinta si completarea drepturilor conferite particularilor de dispozitiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte.

Asadar, statele membre sunt obligate, in principiu, sa ramburseze impozitele percepute cu incalcarea dreptului Uniunii.

Atunci cand un stat membru a incasat impozite cu incalcarea normelor de drept al Uniunii, justitiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fara temei, ci si a sumelor platite acestui stat sau retinute de acesta in legatura directa cu impozitul respectiv.

Aceasta cuprinde si **pierderile** reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilitatii premature a impozitului.

Rezulta din aceasta jurisprudenta ca principiul obligarii statelor membre sa restituie cu dobanda impozitele percepute cu incalcarea dreptului Uniunii decurge din acest din urma drept.

In absenta unei reglementari la nivelul Uniunii, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atributia de a prevedea conditiile in care se impune acordarea acestor dobanzi, in special **rata si modul de calcul al dobanzilor** (dobanzi simple sau dobanzi compuse).

Aceste conditii trebuie sa respecte principiile echivalentei si efectivitatii, ceea ce inseamna ca nu trebuie sa fie mai putin favorabile decat cele aplicabile unor cereri similare intemeiate pe dispozitii de drept intern si nici concepute astfel incat sa faca practic imposibila exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridica a Uniunii.

In ceea ce priveste perioada acoperita de aplicarea acestor dobanzi, din dosarele de care dispune Curtea reiese ca, in conformitate cu practica nationala in cauza, dobanzile aferente valorii excedentului de TVA deductibila care nu a putut fi recuperat ca urmare a aplicarii conditiei „de plata a contraprestatiei” sunt calculate in perioada de declarare a TVA.

În ceea ce privește, în primul rând, principiul efectivității, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor **termene rezonabile de introducere a actiunilor, sub sancțiunea decaderii**, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză.

Reiese, asadar, din jurisprudența Curții că **posibilitatea de a introduce o cerere de rambursare a excedentelor de TVA fără nicio limitare în timp ar contraveni principiului securității juridice**, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit.

Ce a decis C.J.U.E.

1) Dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun practicii unui stat membru care constă în calcularea dobanzilor aferente excedentelor de taxă pe valoarea adăugată deductibilă reținute de acest stat membru după trecerea unui termen rezonabil, cu încălcarea dreptului Uniunii, prin aplicarea unei **rate care corespunde ratei de referință a băncii centrale naționale, atunci când, pe de o parte, această rată este mai mică decât cea pe care o persoană impozabilă care nu este o instituție de credit ar trebui să o plătească pentru a împrumuta o sumă egală cu cuantumul menționat și, pe de altă parte, dobanzile aferente excedentelor de TVA în discuție curg într-o anumită perioadă de declarare, fără aplicarea unei dobânzi pentru a compensa persoanei impozabile deprecierea monetară provocată de scurgerea timpului în urma acestei perioade de declarare până la plata efectivă a acestor dobânzi.**

2) Dreptul Uniunii și în special principiile efectivității și echivalenței trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care supune unui **termen de prescripție de cinci ani** cererile de plată a dobanzilor aferente excedentului de taxă pe valoarea adăugată deductibilă reținut ca urmare a aplicării unei dispoziții naționale considerate contrară dreptului Uniunii.

3) Dreptul Uniunii și în special principiul efectivității trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici a unui stat membru care, în primul rând, condiționează plata unei **dobânzi de întârziere** datorate ca urmare a faptului că administrația fiscală nu a efectuat, în termenul stabilit, plata unei creanțe datorate cu titlu de rambursare a unui excedent de taxă pe valoarea adăugată reținut cu încălcarea dreptului Uniunii de introducerea unei cereri specifice, deși, în alte cazuri, o astfel de dobândă se acordă din oficiu, și, în al doilea rând, aplică această dobândă de la data expirării termenului de 30 sau de 45 de zile acordat administrației pentru soluționarea unei asemenea cereri, iar nu de la data la care acest excedent a fost constituit.

Cauza C – 533/16 Volkswagen**Termenul de prescriptie privind rambursarea TVA****Utilitatea spetei**

Expirarea termenului de prescriptie de 5 ani nu poate fi un impediment in rambursarea TVA!

O decizie recenta a Curtii de Justitie a Uniunii Europene vine sa lamureasca problema arzatoare cu privire la posibilitatea solicitarii rambursarii de TVA ulterior expirarii termenului de prescriptie de 5 ani.

Dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datoreaza TVA datorata sau achitata pentru bunurile achizitionate si serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislatia Uniunii.

Codul fiscal

Legislatia noastra interna (Codul fiscal) prevede faptul ca orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata, in interiorul termenului de prescriptie de 5 ani.

Prin exceptie, in cazul in care furnizorul emite **facturi de corectie**, fie din initiativa proprie, fie in urma inspectiei fiscale in cadrul careia organul fiscal a stabilit TVA colectata pentru anumite operatiuni efectuate in perioada supusa inspectiei fiscale, beneficiarul respectivelor operatiuni are dreptul sa deduca taxa inscrisa in factura de corectie emisa de furnizor chiar daca termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale s-a implinit.

In aceste situatii, dreptul de deducere poate fi exercitat in **cel mult un an de la data primirii facturii de corectie**, sub sanctiunea decaderii.

C.J.U.E., in **cauza C – 533/16, Volkswagen AG**, a stabilit ca dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat si dupa expirarea termenului de prescriptie, chiar daca facturile care cuprindeau taxa pe valoarea adaugata nu au fost emise de furnizor in urma unei inspectii fiscale.

Scurta descriere a cauzei

In aceasta cauza, Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. si Hella Slovakia – Signal Lighting, societati stabilite in Slovacia, au furnizat Volkswagen AG, societate stabilita in Germania, matrițe pentru fabricarea de faruri pentru autovehicule.

Cu aceasta ocazie, societatile Hella au intocmit facturi fara sa aplice TVA intrucat au considerat ca nu era vorba despre livrari de bunuri, ci despre „compensatii financiare” scutite de TVA.

In cursul anului 2010, societatile Hella au constatat ca modalitatea lor de a actiona nu era conforma cu dreptul slovac.

Prin urmare, au emis facturi cu mentionarea TVA datorate de Volkswagen pentru livrarile bunurilor in cauza, in conformitate cu Legea nr. 222/2004, au depus declaratii fiscale suplimentare pentru intreaga perioada 2004-2010 si au platit TVA la bugetul de stat.

La data de 1 iulie 2011, Volkswagen a adresat Administratiei Fiscale Bratislava I (Slovacia) o cerere de rambursare a TVA aplicate acestor livrari.

Printr-o decizie din 3 aprilie 2012, aceasta administratie fiscala a admis in parte cererea respectiva, dispunand rambursarea TVA intr-un quantum de 1.536.622,92 euro, aferenta livrarilor de bunuri efectuate in perioada 2007-2010.

In schimb, administratia fiscala a respins cererea in masura in care se raporta la perioada cuprinsa intre anul 2004 si anul 2006, ca urmare a expirarii termenului de decadere de cinci ani prevazut de dreptul slovac.

Ea a considerat ca, in aceasta privinta, **dreptul de rambursare a TVA s-a nascut la data livrării bunurilor**, respectiv atunci cand TVA a devenit exigibila, astfel incat dreptul de rambursare a acestuia pentru perioada cuprinsa intre anul 2004 si anul 2006 era stins la data introducerii cererii de rambursare.

Aceasta decizie a fost confirmata de Directia Financiara a Republicii Slovacia, care a actionat in calitate de organ de apel.

Ca urmare a respingerii solicitarii de rambursare a TVA pentru perioada 2004 -2006, pe motiv de prescriere, Volkswagen a solicitat C.J.U.E. sa constate daca are dreptul de deducere a TVA percepute dupa mai mult de 5 ani de la data livrării marfurilor.

Argumentele C.J.U.E. care au stat la baza hotararii

Potrivit unei jurisprudente constante a Curtii, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datoreaza TVA datorata sau achitata pentru bunurile achizitionate si serviciile primite anterior de acestea constituie un **principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislatia Uniunii**.

Regimul deducerilor si, in consecinta, al rambursarilor urmareste sa degreveze in intregime intreprinzatorul de sarcina TVA datorate sau achitate in cadrul tuturor activitatilor sale economice.

Sistemul comun al TVA garanteaza, prin urmare, neutralitatea in ceea ce priveste sarcina fiscala corespunzatoare tuturor activitatilor economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA.

Dreptul de deducere prevazut la articolul 167 si urmatoarele din Directiva 2006/112 face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat.

In special, acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte.

Totusi, dreptul de deducere a TVA trebuie sa respecte cerinte sau conditii atat de fond, cat si de forma.

In ceea ce priveste cerintele sau conditiile de fond, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 ca, pentru a putea beneficia de dreptul amintit, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesata sa fie o „persoana impozabila” in sensul respectivei directive si, pe de alta parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere sa fie utilizate in aval de persoana impozabila in scopul operatiunilor taxabile ale acesteia si ca, in amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.

In ceea ce priveste modalitatile de exercitare a dreptului de deducere, care corespund unor cerinte sau conditii de forma, articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 prevede ca persoana impozabila are obligatia de a detine o factura emisa in conformitate cu articolele 220-236 si cu articolele 238-240 din aceasta.

Din consideratiile de mai sus rezulta ca, desi in temeiul articolului 167 din Directiva 2006/112 dreptul de deducere a TVA ia nastere la data la care taxa devine exigibila, exercitarea

dreptului mentionat nu este in principiu posibila, conform articolului 178 din aceasta directiva, decat din momentul in care persoana impozabila este in posesia unei facturi.

Potrivit articolului 167 si articolului 179 primul paragraf din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA se exercita, in principiu, in cadrul perioadei in care acest drept a luat nastere, si anume in momentul in care taxa devine exigibila.

Cu toate acestea, in temeiul articolelor 180 si 182 din aceasta directiva, o persoana impozabila poate fi autorizata sa efectueze deducerea TVA chiar daca nu si-a exercitat dreptul in perioada in care a luat nastere acest drept, sub rezerva respectarii conditiilor si modalitatilor stabilite prin reglementarile nationale.

Totusi, posibilitatea de a exercita dreptul de deducere a TVA fara limitare in timp ar contraveni principiului securitatii juridice, care impune ca situatia fiscala a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor si al obligatiilor fata de administratia fiscala, sa nu poata fi pusa in discutie la nesfarsit.

Astfel, Curtea a statuat deja ca un termen de decadere, a carui expirare are drept consecinta **sanctionarea contribuabilului insuficient de diligent**, care a omis sa solicite deducerea TVA in amonte, determinandu-l sa piarda dreptul de deducere a TVA, nu poate fi considerat incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva 2006/112, in masura in care, pe de o parte, acest termen se aplica in acelasi mod drepturilor similare in materie fiscala intemeiate pe dreptul intern si celor intemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalentei) si, pe de alta parte, nu face practic imposibila sau excesiv de dificila exercitarea dreptului de deducere a TVA (principiul eficacitatii).

In speta, din decizia de trimitere reiese ca, desi livrarile bunurilor in cauza au fost efectuate in cursul anilor 2004-2010, societatile Hella au procedat la regularizarea TVA doar in cursul anului 2010, prin emiterea de facturi incluzand TVA, prin trimiterea de declaratii fiscale complementare autoritatii nationale competente si prin varsarea cuantumului TVA datorate la bugetul public.

Reiese, de asemenea, ca riscul de frauda fiscala sau de neplata a TVA a fost exclus.

In aceste imprejurari, Volkswagen s-a aflat in imposibilitatea obiectiva de a-si exercita dreptul de rambursare inaintea acestei regularizari, neavand la dispozitie facturi pana la acel moment si nestiind ca TVA era datorata.

Astfel, doar ca urmare a acestei regularizari conditiile de fond si de forma pentru acordarea dreptului de deducere a TVA au fost intrunite, iar Volkswagen a putut, asadar, sa ceara

sa fie scutit de TVA datorata sau achitata in conformitate cu Directiva 2006/112 si cu principiul neutralitatii fiscale.

In consecinta, intrucat Volkswagen nu a facut dovada unei lipse de diligenta si in absenta unui abuz sau a unei coluziuni frauduloase cu societatile Hella, un termen de decedere care ar fi inceput sa curga de la data livrarii bunurilor si care, pentru anumite perioade, ar fi expirat inaintea acestei regularizari nu se poate opune in mod valabil dreptului de rambursare a TVA.

Ce a decis C.J.U.E.

C.J.U.E. a hotarat ca se opune reglementarii unui stat membru in temeiul careia, in imprejurari precum cele in discutie in litigiul principal, in care taxa pe valoarea adaugata a fost facturata persoanei impozabile si a fost platita de aceasta dupa mai multi ani de la livrarea bunurilor in cauza, beneficiul dreptului de rambursare a TVA este refuzat pentru motivul ca termenul de decedere prevazut de reglementarea mentionata pentru exercitarea acestui drept ar fi inceput sa curga la data livrarii bunurilor si ar fi expirat inainte de introducerea cererii de rambursare.