

Contabilitatea societăților comerciale și a PFA

Legislație explicată • Monografii • Consultanță

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**

Contabilitatea contribuțiilor asigurărilor facultative de sănătate și a pensiilor private

Asigurările de sănătate sunt reglementate de:

- **Legea nr. 95/2006** privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pensiile facultative sunt reglementate de:

- **Legea nr. 204/2006** privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere fiscal, atât regimul asigurărilor facultative de sănătate cât și al pensiilor facultative este stabilit de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Potrivit Legii nr. 95/2006, angajatorii, persoane fizice sau juridice, pot să încheie contracte de asigurare voluntară de sănătate pentru angajații lor, individual sau în grup, acordate ca beneficii adiționale la drepturile salariale ale acestora, în scopul atragerii și stabilizării personalului angajat.

În cadrul asigurărilor voluntare de sănătate, raporturile dintre asigurat și asigurător, precum și drepturile și obligațiile acestora se stabilesc prin voința părților, sub forma pachetelor de servicii, și sunt menționate în contractul de asigurare voluntară de sănătate.

Legislația fiscală stabilește limite atât în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor efectuate de către angajator cu primele de asigurare voluntară de sănătate, cât și în ceea ce privește impozitarea contravalorii primelor de asigurare ca avantaje de natură salarială.

Astfel, art. 76 alin. (4¹) din Codul fiscal prevede:

„(4¹) Următoarele venituri cumulate lunar nu reprezintă venit impozabil în înțelesul impozitului pe venit, în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii:

....

e) contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

f) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro, pentru fiecare persoană;”

după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, pe fiecare loc de realizare a acestora.

În cazul sumelor plătite direct de către angajat care are calitatea de participant la un fond de pensii facultative, pentru determinarea bazei de calcul al impozitului pe veniturile din salarii, contribuțiile la fondurile de pensii facultative efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, plățile se deduc din veniturile lunii în care s-a efectuat plata contribuției, în limita venitului realizat, pe baza documentelor justificative emise de fondul de pensii facultative.

Deducerea acestor contribuții se realizează numai pe baza documentelor privind calificarea fondurilor de pensii facultative respective, emise de Autoritatea de Supraveghere Financiară, la solicitarea angajatului.

Atenție!



Primele de asigurare ce sunt considerate avantaje sunt impuse prin cumularea cu veniturile de natură salarială ale lunii în care sunt plătite primele de asigurare.

Contravaloarea contribuțiilor la un fond de pensii facultative suportate de angajator pentru angajații proprii, care depășesc plafoanele prevăzute constituie avantaje și se supun impozitării prin cumularea cu veniturile obținute în luna în care sunt plătite.

> Contribuțiile sociale

Art. 142 din Codul fiscal prevede că nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale:

- aa1) venituri cumulate lunar în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii;
5. contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
6. primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro, pentru fiecare persoană.

Exemplul 1 – Asigurări voluntare de sănătate suportate de angajator



O societate încheie un contract de asigurări voluntare de sănătate pentru salariații săi pentru anul anul N ce prevede plata unei prime lunare de asigurare de 160 de lei/salariat. Angajatorul suportă această primă.

- Plata salariului net:

| | | | |
|-----------------------------------|---|---------------------------|-----------|
| 421 | = | 5121 | 1.898 lei |
| „Personal – remunerații datorate” | | „Conturi la bănci în lei” | |

Exemplul 2 – Asigurări voluntare de sănătate suportate de angajat



O societate încheie un contract de asigurări voluntare de sănătate pentru salariații săi pentru anul N, ce prevede plata unei prime lunare de asigurare de 165 lei/salariat.

Primele de asigurare sunt suportate de salariați.

Suma neimpozabilă lunar: 400 euro / 12 luni = 33,33 euro/lună.

Un salariat obține în luna martie anul N un venit brut de 3.000 lei.

Cursul valutar comunicat de BNR valabil în data de 31 martie este de 4,9485 lei/euro.

Suma deductibilă la calculul impozitului pe venit aferent lunii martie este de:

$33,33 \text{ euro} \times 4,9485 \text{ lei/euro} = 164,93 \text{ lei (165 lei)}$.

Calculul drepturilor salariale aferente lunii martie:

– Venit brut: 3.000 lei

Venit bază de calcul pentru contribuții sociale: 2.800 lei:

– CAS: $25\% \times 2.800 \text{ lei} = 700 \text{ lei}$

– Fond sănătate: $10\% \times 2.800 \text{ lei} = 280 \text{ lei}$

Baza de calcul al impozitului: $2.800 \text{ lei} - (700 \text{ lei} + 280 \text{ lei}) - 165 \text{ lei} - 600 \text{ lei} = 1.055 \text{ lei}$

– Impozit: $1.055 \text{ lei} \times 10\% = 105,5 \text{ lei (106 lei)}$

– Rest de plată: $3.000 \text{ lei} - (700 \text{ lei} + 280 \text{ lei}) - 106 \text{ lei} - 165 \text{ lei} = 1.749 \text{ lei}$

Înregistrarea în contabilitate

- Venitul brut:

| | | | |
|--|---|-----------------------------------|-----------|
| 641 | = | 421 | 3.000 lei |
| „Cheltuieli cu salariile personalului” | | „Personal – remunerații datorate” | |

- Reținerile aferente:

| | | | |
|-------------------------------|---|--|------------------|
| 421 | = | % | 1.102 lei |
| „Personal – salarii datorate” | | 4315 | 700 lei |
| | | „Contribuția de asigurări sociale” | |
| | | 4316 | 280 lei |
| | | „Contribuția de asigurări sociale de sănătate” | |

| | | |
|-----|---|---------|
| 444 | | 106 lei |
| | „Impozitul pe venituri de natura salariilor” | |
| 427 | | 165 lei |
| | „Rețineri din salarii datorate terților” | |

- Contribuția asiguratorie de muncă (2.800 lei x 2,25% = 63 lei):

| | | | |
|-----|---|---|--------|
| 646 | = | 436 | 63 lei |
| | | „Contribuția asiguratorie pentru muncă” | |
| | | „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă” | |

- Plata salariului net:

| | | | |
|-----|---|-----------------------------------|-----------|
| 421 | = | 5121 | 1.749 lei |
| | | „Conturi la bănci în lei” | |
| | | „Personal – remunerații datorate” | |

Exemplul 3 – Pensie facultativă suportată de salariat

O societate încheie contracte de pensii facultative, în nume propriu, cu reținerea contribuției din venitul fiecărei persoane ce dorește să beneficieze de acest contract și plata acesteia la fondul de pensii de către societate.

Un salariat are salariul brut de 4.500 lei. Cota de contribuție la schema de pensii facultative plătită de salariat este de 165 lei/lună.

La finele lunii martie, cursul valutar comunicat de BNR valabil pentru data de 31 martie este de 4,9485 lei/euro.

Pensie facultativă neinclusă în baza de calcul al impozitului: 400 euro / 12 luni x 4,9485 lei/euro = 165 lei.

Curs valutar comunicat de BNR valabil în data de 31 martie este de 4,9485 lei/euro. Suma deductibilă la calculul impozitului pe venit aferent lunii martie este de: 33,33 euro x 4,9485 lei/euro = 164,93 lei (165 lei).

Venit brut, 4.500 lei, din care **rețineri**:

– CAS: 25% = 1.125 lei

– Fond sănătate: 10% = 450 lei

Baza de calcul al impozitului: 4.500 lei – (1.125 lei + 450) – 150 lei – 165 lei = 2.610 lei

– Impozit: 2.610 lei x 10% = 261 lei

– Rest de plată: 4.500 lei – (1.125 lei + 450 lei) – 261 lei – 165 lei = 2.499 lei

- Înregistrarea în contabilitate a salariului și a reținerilor calculate:

| | | | |
|-----|---|---|-----------|
| 641 | = | 421 | 4.500 lei |
| | | „Personal – remunerații datorate” | |
| | | „Cheltuieli cu salariile personalului” | |



| | | | |
|-------------------------------|---|--|------------------|
| 421 | = | % | <u>2.052 lei</u> |
| „Personal – salarii datorate” | | 4315 | 1.125 lei |
| | | „Contribuția de asigurări sociale” | |
| | | 4316 | 450 lei |
| | | „Contribuția de asigurări sociale de sănătate” | |
| | | 444 | 261 lei |
| | | „Impozitul pe venituri de natura salariilor” | |
| | | 427 | 165 lei |
| | | „Rețineri din salarii datorate terților” | |

- Contribuția asiguratorie de muncă (4.500 lei x 2,25% = 101 lei):

| | | | |
|--|---|---|---------|
| 646 | = | 436 | 101 lei |
| „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă” | | „Contribuția asiguratorie pentru muncă” | |

- Plata salariului:

| | | | |
|-----------------------------------|---|---------------|-----------|
| 421 | = | 5311 | 2.499 lei |
| „Personal – remunerații datorate” | | „Casa în lei” | |

- Virarea contribuției la pensia facultativă în contul bancar al fondului de pensii:

| | | | |
|--|---|---------------------------|---------|
| 427 | = | 5121 | 165 lei |
| „Rețineri din salarii datorate terților” | | „Conturi în lei la bănci” | |

Exemplul 4 – Pensie facultativă suportată de angajator



O societate încheie contracte de pensii facultative, în nume propriu, cu plata contribuției de către angajator.

Un salariat are salariul brut de 4.500 lei. Cota de contribuție la schema de pensii facultative plătită pentru fiecare salariat este de 210 lei/lună.

La finele lunii martie, cursul valutar comunicat de BNR valabil pentru data de 31 martie este de 4,9485 lei/euro este de 4,9485 lei/euro.

Pensie facultativă ce constituie venit neimpozabil: 400 euro / 12 luni x 4,9485 lei/euro = 165 lei.

Sume reprezentând avantaje acordate salariatului: 210 lei – 165 lei = 45 lei.

- Venit brut: 4.500 lei
- Avantaj cuprins în baza de impozitare și contribuții sociale 45 lei

Venit impozabil: 4.545 lei

Stimulente acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte

Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se efectuează ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză, conform pct. 57 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii, în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente reprezintă un exemplu de situație când se aplică acest principiu.

Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Prevederile referitoare la stimulente acordate la încheierea sau la renegocierea unor contracte se regăsesc la punctele 221-224 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

La negocierea sau la renegocierea unui leasing operațional, locatorul îi poate oferi locatarului anumite stimulente pentru a încheia contractul.

Astfel de stimulente sunt:

- plata unui avans în numerar către locatar;
- rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing și costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului).

Alternativ, se poate conveni ca, în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să nu plătească deloc.

Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata.

Stimulentele dintr-un leasing operațional se referă la contraprestația pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unuia existent nu se consideră ca făcând parte din costurile inițiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing.

De exemplu, în cazul încheierii unui nou contract de leasing pentru care, drept stimulent acordat locatarului pentru participarea la noul contract de leasing, locatorul este de acord să plătească costurile de reamplasare a locatarului, să contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare/modernizare efectuate de locatar sau este de acord ca pentru o perioadă să nu încaseze nicio chirie de la locatar (acordarea unei perioade de grație), atât locatorul, cât și locatarul vor recunoaște valoarea netă a contraprestației, de-a lungul duratei contractului de leasing, utilizând o singură metodă de amortizare.

Locatorul trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentei drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing.

Locatarul trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentei drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing.

Important!



Prevederile referitoare la suportarea liniară a cheltuielilor, respectiv a veniturilor, pe durata contractului, se aplică și în cazul stimulentei acordate cu ocazia încheierii de contracte de închiriere sau de alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriașilor.

EXEMPLU:



Societatea Abc SRL prelungește un contract de leasing pentru un autoturism încheiat cu societatea AutoCom SRL în următoarele condiții:

- contractul de leasing operațional se prelungește cu 3 ani;
- plata ratei se efectuează lunar;
- valoarea ratei este de 1.000 lei/lună;
- se acordă o perioadă de scutire la plată de 3 luni, în primul an.

Impozitarea bacșișului

În prezent, în România, bacșișul reprezintă o practică întâlnită frecvent, în special în domeniul restaurantelor și barurilor, valoarea totală a sumelor de această natură plătite și, respectiv, încasate fiind considerabilă.

Având în vedere că:

- pe bonul fiscal nu sunt evidențiate sumele încasate de la clienți, în plus, cu titlu de bacșiș;
- beneficiarii veniturilor încasate, de natura bacșișurilor, nu sunt fiscalizați;
- sumele de bani încasate sub forma bacșișului, nu se înregistrează contabil nici de către client, nici de către prestator;
- în cazul plății contravalorii consumației și, implicit, a bacșișului de către o persoană juridică, PFA sau alte forme de organizare, sumele plătite drept bacșiș nu pot fi decontate legal pentru că nu este emis niciun document justificativ pentru încasarea acestuia;
- plata cu cardul a cunoscut o evoluție semnificativă în ultimii ani, clientul neavând însă posibilitatea de a plăti bacșiș în acest domeniu;
- analiza practicilor europene și mondiale în domeniul reglementării bacșișului arată că aceasta este cvasigeneralizată.

A fost considerată oportună legiferarea conținutului economic al bacșișului în domeniul restaurantelor (cod CAEN 5610) și barurilor (cod CAEN 5630) și stabilirea regulilor fiscale și contabile de înregistrare a acestuia prin completarea O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Prin Legea nr. 376 din 23 decembrie 2022 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.255 din 27 decembrie 2022, O.U.G. nr. 28/1999 a fost modificată astfel:

- a fost definit bacșișul în vederea evidențierii acestor sume pe bonul fiscal, cu scopul delimitării clare a acestora de veniturile încasate de operatorii economici. Astfel, prin bacșiș se înțelege orice sumă de bani oferită în mod voluntar de client, în plus față de contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate de către operatorii economici care desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN: 5610 – «Restaurante», 5630 – «Baruri și alte activități de servire a băuturilor». Bacșișul nu poate fi asimilat, din punctul de vedere al TVA, unei livrări de bunuri sau unei prestări de servicii;
- a fost instituită obligația de evidențiere pe bonul fiscal a bacșișului încasat de la clienți. Bacșișul încasat de la clienți se evidențiază pe bonul fiscal, indiferent de modalitatea de încasare a acestuia (card/numerar/substitute de numerar).

Notă: În cazul defectării aparatelor de marcat electronice fiscale, până la repunerea în funcțiune a acestora, operatorii economici utilizatori sunt obligați să înregistreze într-un registru special, întocmit în acest sens, toate operațiunile efectuate (inclusiv bacșișul) și să emită chitanțe, în condițiile legii, pentru respectivele operațiuni și facturi, la cererea clientului.

De reținut!

Impozitul pe venit datorat de salariat se reține la sursă la momentul distribuirii bacșișului de către plătitorii de venituri și se achită la bugetul de stat, potrivit art. 115 din Codul fiscal. Aceste sume nu pot fi reîncadrate fiscal ca venituri salariale sau asimilate salariilor.



În cazul în care, pentru livrarea produselor la domiciliul clienților, se optează pentru evidențierea bacșișului pe bonul fiscal, sunt aplicabile integral în mod corespunzător regulile bacșișului încasat în cadrul restaurantului/barului, cu posibilitatea adaptării formularisticii specifice domeniului.

În cazul plății contravalorii consumației și, implicit, a bacșișului de către o persoană juridică, PFA sau alte forme de organizare, sumele reprezentând bacșiș, evidențiate în factură la solicitarea clientului, se înregistrează în contabilitatea operatorilor economici sau altor entități plătitoare pe seama cheltuielilor de protocol și au regimul fiscal al acestora, în limita nivelului de deductibilitate stabilită prin Codul fiscal.

Atenție!

Constituie contravenție dacă, potrivit legii penale, nu sunt considerate infracțiuni nerespectarea de către operatorii economici a prevederilor referitoare la bacșiș și se sancționează cu amendă de la 2.000 lei la 4.000 lei.

**EXEMPLU:**

Societatea Bio Star SRL care desfășoară activitate în baza CAEN 5630 „Restaurante” încasează prin casa de marcat în cursul lunii martie anul curent:

- mâncare 9% în sumă de 5.000 lei (4.587,16 lei + TVA 412,84 lei);
- băuturi 9% în sumă de 4.500 lei (4.128,44 lei + TVA 371,56 lei);
- băuturi 19% în sumă de 2.500 lei (2.100,84 lei + TVA 399,16 lei);
- bacșiș în sumă de 1.800 lei.



Costul de achiziție/producție al produselor vândute este, conform datelor din contabilitatea de gestiune:

- mâncare 9% în sumă de 2.700 lei;
- băuturi 9% în sumă de 3.500 lei;
- băuturi 19% în sumă de 1.500 lei.

Prin regulamentul intern s-a stabilit că bacșișul încasat se distribuie integral salariaților, în baza evidențelor nominale generate de softul de restaurant, până pe data de 10 a lunii următoare.

Stabilim care sunt principalele aspecte de care trebuie să se țină cont în legătură cu această speță și care este monografia contabilă.

Potrivit prevederilor O.U.G. nr. 28/1999, republicate, cu modificările și completările ulterioare, operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin

- a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, **constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)."

- Încasarea vânzărilor, inclusiv încasarea bacșișului:

| | | | |
|-----------------------------|---|-----------|------------|
| 5311/5121/5125 | = | 4111 | 13.800 lei |
| „Casa în lei” / | | „Clienți” | |
| „Conturi la bănci în lei” / | | | |
| „Sume în curs de decontare” | | | |

- Descărcarea gestiunii produselor finite:

| | | | |
|---|---|------------------|-----------|
| 711 | = | 345 | 2.700 lei |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse finite” | | „Produse finite” | |

- Înregistrarea descărcării din gestiune a mărfurilor vândute:

| | | | |
|--------------------------------|---|-----------|------------------|
| % | = | 371 | <u>4.500 lei</u> |
| 607 | | „Mărfuri” | 3.500 lei |
| „Cheltuieli privind mărfurile” | | | |
| 378 | | | 628,44 lei |
| „Diferențe de preț la mărfuri” | | | |
| 4428 | | | 371,56 lei |
| „TVA neexigibilă” | | | |

- Înregistrarea descărcării din gestiune a mărfurilor vândute:

| | | | |
|--------------------------------|---|-----------|------------------|
| % | = | 371 | <u>2.500 lei</u> |
| 607 | | „Mărfuri” | 1.500 lei |
| „Cheltuieli privind mărfurile” | | | |
| 378 | | | 600,84 lei |
| „Diferențe de preț la mărfuri” | | | |
| 4428 | | | 399,16 lei |
| „TVA neexigibilă” | | | |

Distribuirea sumelor provenite din încasarea bacșișului către salariați, pe baza unei evidențe nominale a acestora, se efectuează conform procedurii și modalității stabilite de societatea Belvedere Bio SRL printr-un regulament intern.

Sumele provenite din încasarea bacșișului de către salariați ca urmare a distribuirii sunt calificate ca venituri din alte surse și se supun regimului fiscal prevăzut de titlul IV – cap. X din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Achizițiile de servicii de la Google și Meta (Facebook) realizate de persoane impozabile române

Achizițiile de servicii de la Facebook și Google – și în general achiziția de servicii pe cale electronică – au devenit o realitate pentru majoritatea firmelor românești.

Din acest motiv ne propunem să prezentăm modul corect de contabilizare și declarare a facturilor primite de la acești furnizori.

Google Ireland Limited este înregistrată în scopuri de TVA în Irlanda și are codul VAT IE 6388047V.

Facebook Ireland Limited este înregistrată în scopuri de TVA în Irlanda și are codul VAT IE 9692928F.

Deși ne-am obișnuit să numim compania Facebook, în realitate aceasta și-a schimbat numele, numindu-se din 2021 Meta Platforms Ireland Limited.

Deoarece acești furnizori de servicii sunt înregistrați în UE (chiar și după brexit, Irlanda a rămas în UE) și achiziția de servicii de la aceștia se supune regulii generale de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, atunci orice firmă românească ce achiziționează aceste servicii realizează o achiziție intracomunitară de servicii pe care are obligația să o declare în declarația 390VIES.

Acest lucru este valabil și pentru societățile plătitoare de TVA pe teritoriul României (și care figurează automat și în VIES ca deținând un cod valid de TVA pentru operațiuni intracomunitare) și pentru societățile neplătitoare de TVA.

Acestea din urmă au obligația să obțină un cod valid de TVA pentru operațiuni intracomunitare înainte de achiziționarea serviciilor respective.

Art. 317 din Codul fiscal:

„(1) Are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

(...)

c) persoana impozabilă care își are stabilit sediul activității economice în România, care nu este înregistrată și nu are obligația să se înregistreze conform art. 316 și care nu este deja înregistrată conform lit. a), b) sau d) ori a alin. (2), dacă primește de la un prestator, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, servicii pentru care este obligată la plata taxei în România conform art. 307 alin. (2), înaintea primirii serviciilor respective;”

Art. 307 din Codul fiscal la care se face referire prevede la alin. (2):

„(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este

– societățile neplătitoare de TVA și pe teritoriul României vor calcula TVA de 19% la totalul facturii, NU vor aplica taxare inversă, ci vor achita TVA astfel calculată până pe data de 25 a lunii următoare și vor declara operațiunea în Decontul special de TVA 301 la secțiunile 4 „Operațiuni prevăzute la art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal” și 4.1 „Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal” și în declarația 390VIES menționând codul S.

Atenție!

În ceea ce privește impozitul pe venitul obținut de nerezidenți din România, serviciile prestate de Google și Meta (Facebook) nu fac obiectul acestui impozit, nefiind efectiv prestate în România, ele având locul prestării la beneficiar numai din punctul de vedere la TVA.



Referitor la veniturile obținute din prestarea de servicii, art. 223 din Codul fiscal prevede:

„(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

(...)

i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

(...)

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;”

Nefiind vorba despre servicii de consultanță sau management și nefiind servicii prestate în România – serviciile achiziționate de la Meta (Facebook) și Google nu fac obiectul reținerii la sursă a impozitului „pe nerezidenți” și nici a declarării sale în declarațiile 100 sau 207.

Exemplul 1 – Achiziția de servicii Google/Meta (Facebook) de către o societate românească înregistrată în scopuri de TVA

Societatea înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României achiziționează de la Google Ireland Limited servicii de găzduire a adresei de e-mail și de la Meta (Facebook) Ireland Limited servicii de publicitate.

Societatea primește în luna septembrie anul No factură de la Google de 10 euro – factura este întocmită fără TVA.

- Înregistrează factură utilizând cursul comunicat de BNR la data întocmirii facturii:

| | | | |
|---|---|----------------------------|-----------------------|
| 626 | = | 401.Google | 10 euro x |
| „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” | | „Funizori.analitic Google” | 4,8 lei/euro = 48 lei |

(se poate, de asemenea, utiliza contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”)

- Calculează și înregistrează TVA:

| | | | |
|---|---|---|----------------|
| 626 | = | 446 | 48 lei x 19% = |
| „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” | | „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | 9,12 lei |

Atenție!

Deoarece societatea este neplătitoare de TVA, ea nu are drept de deducere, ceea ce înseamnă că taxa astfel calculată este o taxă nerecuperabilă. În această calitate, ea se include în costul serviciului achiziționat.



- Raportează operațiunea până pe 25 octombrie în decontul special de TVA 301 la secțiunile 4 și 4.1 și în declarația 390VIES menționând codul S.

Atenție!

Decontul special de TVA 301 și declarația 390VIES se întocmesc utilizând codul de TVA obținut pentru operațiuni intracomunitare, și nu CUI-ul pe care societatea îl utilizează în mod obișnuit.



- Plătește TVA astfel declarată până pe 25 octombrie:

| | | | |
|---|---|---|-------|
| 446 | = | 5121/5311 | 9 lei |
| „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | | „Conturi la bănci în lei” / „Casa în lei” | |

Atenție!

Pe O.P. se vor menționa:

- la secțiunea „Plătitor” – CUI-ul societății
- la secțiunea „Beneficiar” – codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare – cel care figurează și pe declarațiile 301 și 390.



Societatea primește în luna septembrie anul N o factură de la Meta (Facebook) de 3.000 de lei – factura este întocmită fără TVA.

- Înregistrează factura:

| | | | |
|--|---|-------------------------------------|-----------|
| 6232 | = | 401.Meta (Facebook) | 3.000 lei |
| „Cheltuieli de reclamă și publicitate” | | „Funizori.analitic Meta (Facebook)” | |

- Calculează și înregistrează TVA:

| | | | |
|--|---|---|------------------|
| 6232 | = | 446 | 3.000 lei x |
| „Cheltuieli de reclamă și publicitate” | | „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | 19% = 570 lei |

Facturare servicii de transport aferent unui export

Societatea TransForce SRL din România, societate de transport, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, prestează servicii de transport internațional de bunuri. Beneficiarii serviciilor sunt alte persoane impozabile din România sau din alte state membre.

În cursul lunii, Societatea TransForce SRL prestează servicii de transport cu următoarele specificații:

- ConfortMob SRL din România exportă produse finite din România în Elveția și solicită societății TransForce SRL servicii de transport.
- BelaBike LTD din Italia exportă mărfuri din Italia în Elveția și solicită societății TransForce SRL servicii de transport.
- TransDoc LTD din Italia solicită societății TransForce SRL servicii de transport pentru un client al său pe Ruta Italia-Elveția.
- RapidTran SRL din România solicită societății TransForce SRL servicii de transport pentru un client al său pe Ruta România-Turcia.

Se analizează fiecare situație în parte pentru a stabili modul de întocmire, înregistrare și declarare a facturilor emise pentru serviciile de transport prestate.

Referitor la transporturi aferente exporturilor, date fiind ultimele modificări legislative în materie de TVA, pentru întocmirea facturilor și pentru declararea corectă a operațiunilor, trebuie analizate documentele necesare justificării scutirii de TVA și a contractelor încheiate.

Vor fi analizate prevederile art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și art. 4 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată aprobate, prin Ordinul nr. 103/2016, actualizat.

Potrivit art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, legate direct de exportul de bunuri.

Potrivit art. 4 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată, aprobate prin Ordinul nr. 103/2016, actualizat, scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplică o scutire de taxă.

De reținut!

Numai în măsura în care serviciile de transport au locul în România, respectiv în situația în care beneficiarul este o altă persoană impozabilă din România, scutirea de TVA se justifică de prestator.



Așa cum am menționat, scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplică o scutire de taxă.

De reținut!

În cazul în care beneficiarul serviciilor de transport este o societate nerezidentă, nu este necesară justificarea scutirii de taxă deoarece serviciul este neimpozabil în România, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.



- Evidențierea în contabilitate a facturii emise în regim de scutire:

| | | |
|-------------------|---|---|
| 4111 „Clienți” | = | 704 „Venituri din servicii prestate” |
|-------------------|---|---|

Faptul că pentru serviciile de transport prestate în acest caz este aplicabilă o scutire influențează tratamentul declarativ al operațiunii.

Baza de impozitare pentru prestările de servicii scutite cu drept de deducere, prevăzute la art. 294 alin. (1), art. 295 și 296 din Codul fiscal se înscrie la rândul 14 în Decontul de TVA, formularul 300.

În ceea ce privește declararea facturii în Declarația recapitulativă, formularul 390, sunt aplicabile prevederile pct. 105 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Conform pct. 105 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul art. 325 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, în cazul prestărilor de servicii prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal efectuate în beneficiul unor persoane impozabile ne-stabilite în România, dar stabilite în Comunitate, **prestatorul raportează în declarația recapitulativă numai serviciile care nu beneficiază de scutire de taxă în statul membru în care acestea sunt impozabile.**

În acest scop, **se consideră că operațiunea este scutită de taxă în statul membru în care este impozabilă dacă respectiva operațiune ar fi scutită de taxă în România.**

În situația în care în România nu este aplicabilă o scutire de taxă, prestatorul este exonerat de obligația de a declara în declarația recapitulativă respectivul serviciu, **dacă primește o confirmare oficială din partea autorității fiscale din statul membru în care operațiunea este impozabilă**, din care să rezulte că în statul membru respectiv se aplică o scutire de taxă.

De reținut!

În baza acestei prevederi, deși operațiunea reprezintă o prestare intracomunitară de servicii, prestatorul nu va fi obligat să înscrie această operațiune în declarația recapitulativă, formularul 390, fiind scutită de taxă în statul beneficiarului.

