

Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **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**





Summary

- 3) Cauza C-291/18 „Grup Servicii Petroliere SA”, având ca obiect articolul 148 literele (a) și (c) – Scutiri legate de transportul internațional – Livrare de platforme de foraj marin autoridicătoare – Noțiunea de «nave utilizate pentru navigația în largul mării» – Conținut;
 - 4) Cauza C-33/11 „A Oy” având ca obiect articolul 15 punctul 6 – Scutirea livrărilor de aeronave utilizate de companiile aeriene care operează cu plată, în principal pe rute internaționale – Livrarea de aeronave către un operator care pune aceste aeronave la dispoziția unei astfel de companii – Noțiunea «operarea cu plată pe rute internaționale» – Curse charter;
 - 5) Cauza C-33/16 „A Oy” având ca obiect articolul 148 litera (d) – Scutire – Prestare de servicii pentru satisfacerea nevoilor directe ale navelor utilizate pentru navigația în largul mării și ale încărcăturilor lor – Ridicare a încărcăturii efectuată de un subantreprenor în contul unui intermediar.
- × **Ordinul nr. 3.011 din 21 iulie 2020** privind modificarea anexei nr. 4 „Instrucțiuni de completare a formularului 100 «Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat», cod 14.13.01.99/bs” la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 587/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă (Monitorul Oficial nr. 651 din 23 iulie 2020).

☒ **Legi adoptate de Parlamentul României:**

- × **Legea nr. 131 din 15 iulie 2020** pentru completarea alin. (8) al art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pentru modificarea Legii nr. 217/2016 privind diminuarea risipei alimentare (Monitorul Oficial nr. 659 din 24 iulie 2020).

Prin introducerea lit. d) la alin. (8) al art. 270 din Codul fiscal s-a reglementat că nu reprezintă livrare de bunuri cu plată transferul prin donare a alimentelor destinate consumului uman, aflate aproape de expirarea datei durabilității minimale, în situația în care transferul se efectuează conform prevederilor Legii nr. 217/2016 privind diminuarea risipei alimentare.

De asemenea, prin modificare art. 4 din Legea nr. 217/2016 s-a stabilit că operatorii economici care transferă alimente prin donare beneficiază de facilitățile fiscale din Codul fiscal prevăzute la:

- art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 4 – 6;
- art. 270 alin. (8) lit. d).

- × **Legea nr. 141 din 21 iulie 2020** pentru aprobarea O.U.G. nr. 67/2020 privind modificarea unor acte normative și prelungirea unor termene (Monitorul Oficial nr. 647 din 22 iulie 2020)

Modificarea s-a efectuat asupra articolului 3 din O.U.G. nr. 33/2020 cu privire la emiterea certificatului pentru situații de urgență în baza declarațiilor pe propria răspundere cu privire la diminuarea veniturilor sau a încasărilor cu minimum 25% în luna martie și/sau aprilie 2020 prin raportare la media lunilor ianuarie și februarie

Contabilitatea în partidă simplă

În Monitorul Oficial nr. 139 din 24.02.2015 a fost publicat O.M.F.P. nr. 170/2015 care legiferează Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă.

Contabilitatea în partidă simplă reprezintă ansamblul registrelor și documentelor financiar-contabile, legal reglementate, care servesc la evidențierea în contabilitate, în mod cronologic și sistematic, a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, operațiuni derulate de către:

1. persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică, ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal), al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, și este obținut din următoarele surse:

- a) activități independente;
- b) cedarea folosinței bunurilor;
- c) activități agricole, silvicultură și piscicultură.

PFA

Persoanele care desfășoară activități independente și care au obligația organizării contabilității în partidă simplă conform prevederilor O.M.F.P. nr. 170/2015 sunt persoanele care obțin venituri din:

- * activități economice (persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale);
- * profesii libere (medici, avocați, notari, auditori financiari, consultanți fiscali, experți contabili, arhitecți și alte profesii reglementate);
- * drepturi de proprietate intelectuală (în condițiile în care optează pentru determinarea venitului net în sistem real);

2. persoanele sau entitățile care, prin actul normativ de înființare, prin legi speciale sau prin alte acte normative, au obligația organizării contabilității în partidă simplă, cu excepția persoanelor juridice fără scop patrimonial.

În Anexa la O.M.F.P. nr. 170/2015 sunt cuprinse:

- Dispozițiile generale privind ținerea contabilității în partidă simplă
- Normele generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile
- Normele privind arhivarea și păstrarea documentelor financiar-contabile
- Registrele și documentele financiar-contabile utilizate în scopul conducerii contabilității în partidă simplă
- Modelele și normele de întocmire și utilizare a registrelor contabile.

Plățile din Registrul-jurnal de încasări și plăți cuprind:

- plățile efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri;
- sumele reprezentând restituirea aporturilor în numerar și prin conturi bancare;
- sumele reprezentând rambursarea de credite bancare sau de alte împrumuturi;
- alte plăți efectuate (de exemplu: penalități, amenzi plătite ș.a.).

Sumele înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți se totalizează lunar. În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra în ordine cronologică, în funcție de data efectuării operațiunii de încasare/plată. Registrul-jurnal de încasări și plăți se editează anual sau la cererea organului de control. Registrul-jurnal de încasări și plăți se arhivează împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii acestuia.

Conținutul minimal obligatoriu de informații al Registrului-jurnal de încasări și plăți este următorul:

- data efectuării operațiunii de încasare/plată;
- denumirea și numărul documentului justificativ care stă la baza înregistrării operațiunii;
- explicații privind natura operațiunii;
- suma încasată în numerar sau prin bancă, ce rezultă din fiecare document justificativ;
- suma plătită în numerar sau prin bancă, ce rezultă din fiecare document justificativ.

Termenul de păstrare a Registrului-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) este de 10 ani.

REGISTRUL-INVENTAR (cod 14-1-2/b)

Registrul-inventar servește ca document contabil de înregistrare a elementelor de natura activelor și datoriilor inventariate (elementele patrimoniale, creanțele și datoriile). Registrul-inventar se întocmește de către persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă, într-un exemplar.



Registrul-inventar se completează la începutul activității, la sfârșitul exercițiului financiar, precum și cu ocazia încetării activității. Registrul-inventar se completează prin înscrierea tuturor elementelor inventariate, element cu element, sau prin preluarea totalurilor din listele de inventariere a elementelor grupate după natura lor, potrivit opțiunii persoanei respective. În acest caz, listele de inventariere se anexează la Registrul-inventar.

În cazul încetării activității, Registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor inventariate faptic la acea dată. În coloana 1 se înscrie numărul curent al fiecărei operațiuni înregistrate în ordine cronologică. În coloana 2 se înscriu elementele inventariate, fie element cu element, fie denumirea grupei de elemente inventariate preluată din lista de inventariere.

În coloana 3 se înscrie valoarea de inventar reprezentată de:

- valoarea de intrare a elementelor patrimoniale inventariate, potrivit documentelor justificative, sau totalurile din listele de inventariere a elementelor patrimoniale grupate după natura lor;

- f) 006 Cheltuieli nedeductibile (de exemplu, cheltuielile cu impozitul pe venit);
- g) 007 Venituri din activitate (venituri impozabile);
- h) 009 Cheltuieli deductibile 50% (cheltuielile cu autoturismul neutilizat exclusiv în scopul activității economice).

Exemplu



CMI se înființează în ianuarie anul N și efectuează următoarele operațiuni:

1. Achiziționează în luna ianuarie anul N un mijloc fix, în valoare totală de 12.000 lei care se încadrează în Catalogul mijloacelor fixe în clasa 2, cod 2.1.25.1.

Durata de amortizare este de 8 ani. Amortizarea lunară prin metoda liniară este de 125 lei/lună.

Amortizarea se înregistrează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, deci începând cu luna februarie anul N.

Amortizarea înregistrată în anul N este: $125 \text{ lei} \times 11 \text{ luni} = 1.375 \text{ lei}$.

Achiziția este înregistrată în Registrul-jurnal de încasări și plăți utilizând codul de activitate 003.

Cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar nu sunt cheltuieli deductibile, conform art. 68 alin. (7) lit. h) din Codul fiscal.

Prin urmare, la calculul impozitului pe venit, plata reprezentând achiziții de imobilizări se consideră nedeductibilă. Se va considera deductibilă numai cheltuiala cu amortizarea.

2. Achiziționează bunuri și servicii deductibile integral (materiale, servicii de curățenie, aparatură birotică etc.) în valoare de 10.000 lei. Aceste cheltuieli sunt înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți utilizând codul de activitate 001. Aceste plăți vor fi deduse integral la calculul impozitului pe venit.

3. Efectuează cheltuieli de protocol în valoare de 500 lei. Sunt înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți utilizând codul de activitate 002.

Cheltuielile de protocol sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată, conform art. 68 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal. Cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita unei cote de 2% din baza de calcul, determinate ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.

4. Încheie un contract de sponsorizare cu o fundație și efectuează sponsorizări în valoare de 1.000 lei. Sunt înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți utilizând codul de activitate 005.

Cheltuielile de sponsorizare sunt cheltuieli cu deductibilitate limitată, conform art. 68 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal. Cheltuielile de sponsorizare sunt deductibile în

Înființarea unei microîntreprinderi ca alternativă la PFA

În anii anteriori, datorită prevederilor fiscale, o mare parte din titularii PFA cu activitate medie (care au obținut un venit net anual apropiat sau mai mare de 35% din salariul mediu brut pe economie, dar mai mic de 1.000.000 de euro, au decis să înființeze microîntreprinderi.

Motivul este acela că pentru aceleași operațiuni, funcționând ca microîntreprindere, costurile fiscale erau mult mai mici decât la PFA.

În 2019, legislația fiscală referitoare la microîntreprinderi a suferit modificări însemnate. De interes pentru tema discutată sunt:

- modificarea plafonului de venituri de la 500.000 de euro la 1.000.000 de euro;
- abrogarea restricțiilor privitoare la natura activității din care se obțin venituri – astfel că pot deveni microîntreprinderi și PFA care obțin venituri din consultanță și management;
- introducerea posibilității de a se ridica dividende interimare.

Desfășurarea aceleiași activități de până acum, dar sub o nouă formă de organizare presupune o oarecare adaptare ce ține de obligațiile declarative și de plată a noilor impozite, dar și de modul în care fostul titular de PFA – actual administrator de microîntreprindere – va aborda cheltuielile activității sale.

Exemplu:

Un muzician titular de PFA a dedus în cadrul activității sale cheltuieli privind costumația de scenă sau de modul în care arată pentru că în contractele încheiate se prevedea că prezența sa scenică trebuie să fie impecabilă. Același muzician – care acum este administrator la microîntreprinderea sa fără a fi salariat – dacă va deconta pe microîntreprindere contravaloarea pantofilor, cravatelor sau costumelor va fi „acuzat” de organele de control că a efectuat cheltuieli în interes personal, cheltuieli ce ar trebui tratate ca venituri asimilate salariilor sau dividende interimare.



Iată cel mai elocvent exemplu: un titular de PFA, obișnuit să facă ce dorește cu banii încasați imediat ce îi obține, fără a fi nevoit să dea nicio explicație pentru aceștia, va trebui să înțeleagă că, după înființarea unei microîntreprinderi, se va putea folosi de acești bani în interes personal numai după ce se stabilește cel puțin profitul trimestrial, se aprobă Situațiile financiare interimare și banii sunt încasați ca dividende interimare, cu reținerea la sursă a impozitului.

Trecând peste acest fel de adaptare – care va fi mai mult o corvoadă pentru contabilul său, ce va trebui să explice și să convingă un client care nu are nicio legătură cu „finețurile” **Codului fiscal** că trebuie să-și schimbe obiceiurile – să facem o paralelă între declarațiile depuse ca PFA și cele depuse ca microîntreprindere.

O PFA fără salariați și neplătitoare de TVA depune într-un an o singură declarație: „**Declarația Unică** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”.

Exemplu comparativ:



Într-un an se realizează următoarele operațiuni:

- se constituie entitatea, titularul/administratorul aducând numerar de 1.000 de lei;
- se obțin venituri de 200.000 de lei, din care 50.000 de lei se încasează în luna ianuarie anul următor;
- se înregistrează cheltuieli aferente activității economice (inclusiv cele de înființare) de 80.000 de lei și se achită integral;
- se primește o sponsorizare de 10.000 de lei;
- se achită contribuții profesionale obligatorii de 9.000 de lei.

Dacă aceste operațiuni sunt derulate de o PFA:

1. Aportul titularului nu se consideră venit brut conform **art. 68 alin. (3) litera a)** din **Codul fiscal**.
2. Se înregistrează ca venituri din activitate sumele încasate efectiv în anul de referință – adică 150.000 de lei (conform **art. 68 alin. (2) litera a)** din **Codul fiscal**).
3. Se înregistrează cheltuieli deductibile integral – 80.000 lei.
4. Sponsorizarea primită nu se consideră venit brut conform **art. 68 alin. (3) litera d)** din **Codul fiscal**.
5. Se analizează cheltuielile privind contribuțiile profesionale conform **art. 68 alin. (5) litera q)** din **Codul fiscal**, respectiv:



„(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

q) cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.”

150.000 lei x 5% = 7.500 de lei.

Deci se vor considera 7.500 de lei cheltuieli deductibile și 1.500 de lei cheltuieli nedeductibile.

Se calculează venitul net realizat de PFA conform **art. 68 alin. (1)** din **Codul fiscal**:

„(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri”.



Deci venitul net = 150.000 lei – (80.000 lei + 7.500 lei) = 62.500 lei.

Se depune până pe 15 martie anul N + 1 **Declarația Unică** privind venitul realizat în anul N completându-se:

Venit brut: 150.000 lei

Cheltuieli deductibile: 87.500 lei

Venit net anual: 62.500 lei.

Se estimează că venitul ce se va obține anul viitor va fi același, motiv pentru care se completează același lucru în aceeași **Declarație Unică** la capitolul privind veniturile estimate a se realiza în anul N + 1.

Începând cu veniturile aferente anului 2018, ANAF nu mai emite Decizii de impunere, sumele datorate pe baza acestor date și calculate în **Declarația Unică** fiind:

Achizițiile de servicii de la Google și 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.

Deoarece acești furnizori de servicii sunt înregistrați în U.E. 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 beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul

României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6)."

Pentru a obține un cod valid de TVA pentru operațiuni intracomunitare, o societate neplătitoare de TVA pe teritoriul României va depune formularul 091 „**Declarație de înregistrare în scopuri de TVA/Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii**”.

**Atenție!**

În urma depunerii acestui formular, societatea va obține un cod valid de TVA numai pentru operațiuni intracomunitare. Ea va rămâne neplătitoare de TVA pe teritoriul României, dar va utiliza acest cod de TVA pentru orice operațiune intracomunitară derulată (fie ea achiziție de bunuri sau servicii).

**Atenție!**

Odată obținut codul de TVA pentru operațiuni intracomunitare, acesta va fi comunicat tuturor furnizorilor din celelalte state membre U.E. – deci va fi comunicat și la achiziția de bunuri, chiar dacă plafonul pentru achiziții intracomunitare de bunuri de 10.000 de euro nu a fost depășit.

În urma primirii codului valid de TVA pentru operațiuni intracomunitare, furnizorii Google și Facebook vor emite facturile de servicii fără TVA, obligația calculării și plății TVA revenind beneficiarului – societatea românească – după cum urmează:

– societățile plătitoare de TVA și pe teritoriul României vor calcula TVA de 19% la totalul facturii, vor aplica taxare inversă și vor declara operațiunea în Decontul de TVA 300 la rândurile 7, 7.1, 22 și 22.1 și în declarația 390VIES menționând codul S

(rândul 7: „Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 5 și 6 și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă) din care:

rândul 7.1: „Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă);

rândul 22: „Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 20 și 21 și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă) din care:

rândul 22.1: „Achiziții de servicii intracomunitare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”)

– 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

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 Facebook de 3.000 de lei – factura este întocmită fără TVA.

- Înregistrează factura:

6232	=	401.Facebook	3.000 lei
„Cheltuieli de reclamă și publicitate”		„Funizori.analitic 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

- 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.

- Plătește TVA astfel declarată până pe 25 octombrie:

446	=	5121/5311	570 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei” / „Casa în 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 pot fi exportatori sau intermediari 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.

