

Modificări de TVA. Legislație și Jurisprudență

Av. Luisiana Dobrinescu, DOBRINESCU DOBREV SCA
6 aprilie 2015



taxe litigii consultanță

Agenda modificărilor legislative:

- Condiționarea înregistrării în scopuri de TVA
- Noi cazuri de anulare a codului de TVA – intenția și capacitatea de a desfășura activități impozabile
- Cota redusă de 9% pentru serviciile de turism;
- Serviciile electronice (Mini-One-Stop-Shop).

Jurisprudență europeană și românească

Înregistrarea în scopuri de TVA

- **La înregistrarea în Registrul Comerțului a societăților:**
 - dacă estimează o cifră de afaceri superioară plafonului de scutire;
 - dacă estimează o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire, dar optează pentru înregistrare;
 - 098/010 + 088
 - dosarul înregistrării în scopuri de TVA se depune în aceeași zi cu depunerea dosarului juridic la Registrul Comerțului
- **La depășirea plafonului de scutire, pentru societățile deja înmatriculate**
 - 010 + 088 (conform notificării)
- **La solicitarea re-înregistrării, ulterior anulării codului de TVA**
 - 088 + 099

Noile condiții ale înregistrării în scopuri de TVA

- Societatea să desfășoare activități la sediu, la punctele de lucru sau la terți, pentru care să fi cerut autorizarea;
- Asociații și/sau administratorii să nu aibă infracțiuni înscrise în cazierul fiscal și să nu li se fi atras răspunderea solidară;
- Să justifice intenția și capacitatea de a desfășura activități economice, conform criteriilor de pe formularul 088.

Evaluarea intenției și capacității de efectuare a operațiunilor economice - 088

- Titlul juridic asupra sediului social și autorizarea de a desfășura activități economice;
- Numărul de contracte individuale de muncă;
- Veniturile brute realizate de asociați/administratori în ultimele 12 luni;
- Cifra de afaceri a asociațiilor/administratorilor persoane juridice, în anul anterior;
- Studiile și profesia asociațiilor/administratorilor și ocupația acestora în ultimele 12 luni;
- Numărul de societăți la care asociații/administratorii au deținut calitatea de asociați în ultimii 3 ani, cu nominalizarea societăților lichidate, în insolvență sau în inactivitate temporară;
- Beneficiarii reali ai operațiunilor bancare.

Analiza și emiterea deciziei de înregistrare în scopuri de TVA

- Reprezentantul legal al societății poate fi notificat în vederea prezentării la organul fiscal;
- Cererea de înregistrare poate fi înaintată Direcției Regionale Antifraudă;
- Emiterea deciziei de înregistrare în scopuri de TVA:
 - 1 zi,
 - 5 zile,
 - 30 zile.

Noi cazuri de anulare a codului de TVA

Societatea nu dovedește intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică - formularul 088

- **Procedură:** art. 153 alin. (9) lit. h): anularea codului în scopuri de TVA
- Aplicabilă persoanelor impozabile, societăți cu sediul activității economice în România, înființate în baza Legii nr. 31/1990;
- Anularea din oficiu își produce efecte:
 - (pentru contribuabil) de la data comunicării deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA
 - (pentru terți) din ziua următoare celei în care s-a făcut înscrierea în Registrul contribuabililor inactivi/al căror cod de TVA a fost anulat
- Analiza (și notificarea contribuabilului) se efectuează cu ocazia:
 - Înregistrării în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului;
 - Modificării sediului social;
 - Schimbării administratorilor și asociaților, indiferent de pondere.

Cota redusă de 9% pentru pachetele turistice

- Se aplică tuturor pachetelor de cazare cu masă (mic dejun, demi-pensiune, pensiune completă, all inclusive);
- Se aplică și:
 - pentru refacturarea în structura de comision;
 - de către agențiile de turism care nu aplică regimul special.
- Nu se aplică:
 - serviciilor prestate de către terți (subcontractate)

Regimul serviciilor electronice – M1SS (I)

- **Locul prestării către consumatori este locul în care aceștia sunt stabiliți**
- Se aplică:
 - serviciilor prestate pe cale electronică;
 - serviciilor de televiziune și radiodifuziune;
 - serviciilor de telecomunicații.
- M1SS este un serviciu de simplificare administrativă, opțional pentru persoanele impozabile (la nivel mondial), care nu se aplică și în raport cu SM de stabilire
- M1SS în:
 - regimul UE (pentru persoane impozabile stabilite sau cu sedii fixe pe teritoriul UE)
 - regimul non-UE (pentru persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici nu au sedii fixe pe teritoriul UE)

Regimul serviciilor electronice – M1SS (II)

- Se aplică normele statului de consum în ceea ce privește facturarea, contabilitatea și anularea creanțelor nerecuperabile;
- Serviciile prestate pe teritoriul statului membru de stabilire fac obiectul declarațiilor de TVA naționale;
- Se depun declarații trimestriale, pe cale electronică, în statul membru de identificare;
- Penalitățile de întârziere se calculează de statele membre de consum;
- Declarațiile depuse în regimurile speciale nu dau drept de deducere pentru TVA-ul aferent statului membru de consum;
- În caz de neplată a TVA-ului datorat, competența de calcul a accesoriilor și de recuperare a TVA revine statelor membre de consum;
- Rectificarea declarațiilor este posibilă în termen de 3 ani.

Agenda jurisprudenței europene recente:

- C-590/13, Idexx Laboratories – taxare inversă, drept de deducere achiziții intracomunitare;
- C-492/13, Traum EOOD – scutire pentru livrări intracomunitare;
- C-285/11, Bonik EOOD – drept de deducere achiziții; fraudă furnizorilor;
- C-324/11, Gabor Toth – drept de deducere, furnizor inactiv, fraudă fiscală;
- C-653/11 – Paul Newey – retratarea fiscală a elementelor contractuale;
- C-219/13, K Oy – TVA în cotă redusă pentru cărți;
- C-424/12 Fatorie – taxare inversă.

Drept de deducere. Frauda furnizorilor

C-285/11 BONIK FOOD

- Dacă din această apreciere rezultă că livrările de bunuri în discuție în cauza principală au fost realizate efectiv și că aceste bunuri au fost utilizate ulterior de Bonik în scopul propriilor operațiuni taxabile, în principiu nu se poate refuza acesteia dreptul de deducere.
- Curtea a statuat că justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii; Aceasta este situația atunci când o fraudă fiscală este săvârșită de chiar persoana impozabilă.
- De asemenea, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participant la această fraudă, indiferent dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxabile efectuate de aceasta în aval.

Drept de deducere. Furnizor inactiv. Fraudă

C-324/11 GABOR TOTH

- Destinatarii menționați beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă prestatorul de servicii este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de articolul 226 din Directiva 2006/112, în special pe cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor servicii;
- Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, **că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului**, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directivă pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat

Recalificarea elementelor juridice ale unui contract

C-653/11 PAUL NEWEY

- prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii, în cazul în care s-ar dovedi că respectivele prevederi contractuale constituie un aranjament pur artificial care nu corespunde realității economice și comerciale a operațiunilor;
- principiul interzicerii abuzului de drept determină interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate cu **unicul scop** de a obține un avantaj fiscal;
- restabilirea situației care ar fi existat în lipsa operațiunilor în discuție, în ipoteza în care instanța de trimitere ar considera că acestea constituie o practică abuzivă, ar consta mai ales în a face inopozabil față autoritățile fiscale contractul de servicii și acordurile publicitare încheiate .. autoritățile fiscale putând să considere în mod valabil că altcineva este autorul efectiv al serviciilor

Scutire TVA LIC. Documente justificative.

C-492/13 TRAUM EOOD

- Principiul securității juridice impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili;
- ...Acest principiu se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba de o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate obligațiile pe care le impune aceasta.
- Ar fi contrar principiului securității juridice ca un stat membru, care a prevăzut condițiile pentru aplicarea scutirii de TVA pentru o LIC, stabilind printre altele o listă de documente ce trebuie prezentate autorităților competente, să poată ulterior să oblige respectivul furnizor să achite TVA-ul aferent acestei livrări în cazul în care se dovedește că, printre altele din cauza unei fraude săvârșite de persoana care achiziționează bunurile, despre care furnizorul nu avea și nu putea avea cunoștință, bunurile în cauză nu au părăsit, în realitate, teritoriul statului membru de livrare.

Taxare inversă. Condiții de fond și formă

C-424/12 FATORIE SRL

- Directiva TVA și principiul neutralității fiscale nu se opun lipsirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a TVA-ului pe care l-a plătit în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului;

C-590/13 IDEXX LABORATOIRES

- În cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept

Cote reduse de TVA. Cărți electronice

C-219/13 K

- Principiul neutralității fiscale se opune în special posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului;
- Instanța de trimitere are obligația să analizeze dacă aceste cărți prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare pentru a verifica dacă diferențele existente influențează ori nu influențează în mod considerabil sau sensibil decizia consumatorului mediu de a opta pentru una sau alta dintre aceste cărți.

C-479/13 COMISIA vs. LUXEMBOURG și FRANȚA

- Din moment ce furnizarea de cărți electronice constituie un „serviciu furnizat pe cale electronică”, această dispoziție exclude orice posibilitate de aplicare a unei cote reduse de TVA unor asemenea servicii fără să încalce intenția legiuitorului Uniunii de a înlătura aceste servicii de la beneficiul unei cote reduse de TVA.

Agenda jurisprudenței românești

- Modalitatea de calcul a TVA în preț sau peste preț;
- Implicațiile juridice și fiscale ale neprezentării documentelor justificative în timpul inspecției;
- Operațiuni nereale.

Documente justificative (ne)prezentate în inspecția fiscală

- *“...Societatea avea obligația să depună documentele fiscale până la finalizarea controlului pentru a putea fi verificată autenticitatea și realitatea acestora, iar documentele depuse cu ocazia efectuării expertizei nu au fost cunoscute de organele de control ...” - Decizia ICCJ nr. 2441/17 mai 2012;*
- *”Atâta timp cât nu s-a dovedit că un document a fost contestat/anulat în vreun fel, calitatea acestuia de document justificativ nu poate fi înlăturată, chiar dacă în timpul inspecției fiscale documentul respectiv nu a fost prezentat organelor de control.” - Decizia ICCJ nr. 672/2014.*

Calculul TVA în prețul contractual – Decizia CFC nr. 6/2014

- *...Atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, **în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor** taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite;*
- C-249/12, C-250/12 Tulică, Plavoșin

ICCJ – Operațiuni nereale. Fiscal și Penal

- *Facturile de livrare ... nu sunt completate la rubricile data facturii și date privind expediția și nici nu au fost declarate în 394 ...*

Contribuabilul nu a fost în măsură să prezinte organului fiscal ...note de recepție întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziționate și înregistrate, fișele de magazie și bonurile de consum pentru lucrării executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procese-verbale de recepție, contracte și situații de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate.

ICCJ constată că operațiunile nu au fost reale, facturile prezentate neavând caracterul de document justificativ - Decizia ICCJ nr. 1312/13 martie 2014;

- *Operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. [...] Înalta Curte a apreciat că fapta inculpatului întrunește elementele infracțiunii de evaziune fiscală – Decizia ICCJ nr. 272/2013.*

Vă mulțumesc!
Av. Luisiana Dobrinescu



Dobrinescu Dobrev.ro

Taxe – Litigii - Consultanță

B-dul Lascăr Catargiu nr. 41, sector 1, București

luisiana@dobrinescudobrev.ro