

TVA

NOUTĂȚI LEGISLATIVE 2015

Acte normative

- **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 8/2014** pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, publicată în MO nr. 151 din 28 februarie 2014
- **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 80/2014** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor acte normative, publicată în MO nr. 906 din 12 decembrie 2014
- **Ordonanța Guvernului nr. 4/2015** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în MO nr. 74 din 28 ianuarie 2015
- **Hotărârea Guvernului nr. 20/2015** pentru modificarea alin. (6) al pct. 23 din titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în MO nr. 46 din 20 ianuarie 2015

Acte normative

- **OPANAF 4023/2014** pentru aprobarea *Procedurii de înregistrare a persoanelor impozabile, în vederea utilizării unuia dintre regimurile speciale pentru servicii electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune, precum și pentru declararea TVA, potrivit prevederilor art. 152⁴ și art. 152⁵ din Codul fiscal, în situația în care România este stat membru de înregistrare*
- **Regulamentele UE 904/2010, 815/2012, 282/2011, 967/2012 și 1042/2013** – referitor la serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune
- **Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014**, aprobată prin OMFP 1820/2014, publicată în MO nr. 20 din 12 ianuarie 2015

Acte normative

- **OPANAF nr. 17/2015** privind stabilirea criteriilor pentru condiționarea înregistrării în scopuri de TVA, *publicat în MO nr. 16 din 9 ianuarie 2015*
- **OPANAF nr. 18/2015** pentru aprobarea Procedurii de înregistrare, la cerere, în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (9¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare *publicat în MO nr. 32 din 15 ianuarie 2015*
- **OPANAF nr. 19/2015** privind modificarea și completarea OPANAF nr. 3.331/2013 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, *publicat în MO nr. 19 din 12 ianuarie 2015*
- **OPANAF nr. 112/2015** pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare fiscale utilizate de unele persoane impozabile în domeniul TVA, *publicat în MO nr. 40 din data de 16 ianuarie 2015*

Principalele modificări

- Noile reguli referitoare la serviciile electronice, de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune
- Determinarea bazei de impozitare a TVA (urmare Hotărârii CJUE în Cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Tulică și Plavoșin)
- Înregistrarea în scopuri de TVA/anularea înregistrării
- Livrarea de energie electrică
- Aplicarea cotei reduse de TVA pentru cazare

■ MOSS (mini one stop shop)

MOSS (mini one stop shop)

- MOSS – mini ghiseul unic – măsură de simplificare pentru înregistrare și plata TVA
- Începând cu 1 ianuarie 2015 s-au schimbat regulile referitoare la locul prestării din punct de vedere al TVA pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune și televiziune, prestate de către persoane impozabile stabilite în UE către beneficiari - persoane neimpozabile din UE
- Locul prestării se consideră **locul unde este stabilit beneficiarul**, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în cazul în care aceste servicii sunt prestate către o persoană neimpozabilă.

MOSS

- Schimbarea locului prestării pentru serviciile electronice, de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune este ultima măsură inclusă în Directiva 2008/8/CE
- Primele măsuri au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2010
- La 1 ian. 2011 s-a modificat locul prestării pentru serviciile culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment, târguri, expoziții
- La 1 ian. 2013 s-a modificat locul prestării pentru închirierea pe termen lung a mijloacelor de transport către persoane neimpozabile

MOSS

- Regimul special pentru persoanele impozabile nestabilite în UE care prestează servicii electronice persoanelor neimpozabile s-a extins și asupra serviciilor de telecomunicații, de radiodifuziune sau televiziune
- A fost implementat Regimul special pentru serviciile prestate de către persoane impozabile stabilite în UE, dar într-un alt SM decât SM de consum (Regimul UE)
- Declarația specială de TVA nu se mai întocmește în lei, ci în Euro

MOSS

- În cazul în care România este statul membru de înregistrare, persoana impozabilă respectivă trebuie să depună în format electronic o declarație de începere a activității sale supuse regimului special la organul fiscal competent
- Pentru operațiunile impozabile efectuate în condițiile Regimului UE, persoana impozabilă utilizează doar codul de înregistrare în scopuri de TVA alocat de statul membru de înregistrare, respectiv în cazul României, codul de înregistrare atribuit conform art. 153 CF

MOSS

- Persoana impozabilă care utilizează Regimul UE trebuie să depună la organul fiscal competent, prin mijloace electronice, o **declarație specială de TVA** potrivit modelului stabilit de Reg. nr. 815/2012, în termen de 20 de zile de la sfârșitul fiecărui trimestru calendaristic și să plătească taxa aferentă până la data la care are obligația depunerii declarației speciale.
- Declarația se întocmește în euro
- Plata se face tot în euro

Noile reguli privind locul prestării serviciilor

Exemple și studii de caz

Prestator	Beneficiar	Locul prestării	Persoana obligată la plata TVA
UE	UE Persoană impozabilă	SM în care este stabilit beneficiarul	Beneficiarul (Taxare inversă)
UE	UE Persoană neimpozabilă	SM în care este stabilit beneficiarul	Prestatorul (Poate aplica MOSS)
UE	Non - UE Persoană impozabilă sau neimpozabilă	Țara în care este stabilit beneficiarul	Beneficiarul

MOSS

EXEMPLE

1) O persoană fizică din România descarcă pe telefonul său mobil o aplicație de la un furnizor din UK.

Compania din UK percepe beneficiarului TVA din România (24%). Se poate aplica regimul special (regimul UE).

2) O societate care are sediul activității economice și este înregistrată în scopuri de TVA în România vinde jocuri online către persoane neimpozabile din Ungaria, Germania și Austria. Societatea din România va avea obligația de a colecta TVA corespunzător, respectiv 27% pentru clienții din Ungaria, 19% pentru cei din Germania și 20% pentru cei din Austria. Aceasta va putea aplica regimul UE.

Noile reguli privind locul prestării serviciilor

Exemple și studii de caz

Prestator	Beneficiar	Locul prestării	Persoana obligată la plata TVA
Non-UE	UE persoană impozabilă	SM în care este stabilit beneficiarul	Beneficiarul (Taxare inversă)
Non-UE	UE persoană neimpozabilă	SM în care este stabilit beneficiarul	Prestatorul (Poate aplica regimul special)

MOSS

EXEMPLE

1) O companie din Austria vinde un program anti-virus care poate fi descărcat prin intermediul website-ului de către companii sau de către persoane neimpozabile din Elveția.

Locul prestării este în Elveția. Serviciul este neimpozabil în UE.

2) O persoană fizică din Constanța plătește unei companii din Turcia un abonament pentru accesul la un canal TV din Turcia.

Pentru serviciul prestat de compania din Turcia se datorează TVA din România.

Compania din Turcia poate aplica regimul non UE.

■ Baza de impozitare a TVA

Baza de impozitare a TVA

- Decizia CFC nr. 6/2014 modifică Decizia 2/2011
- Decizia CFC nr. 2/2011 prevedea că **pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri**, TVA colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform CPF, după cum urmează:
 - a) prin aplicarea cotei de TVA **la** contravaloarea livrării în cazul în care rezultă că:
 1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;
 - b) prin **aplicarea procedurii sutei mărite** în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este **inclusă** în contravaloarea livrării.

Baza de impozitare a TVA

- Hotărârea CJUE în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 (7 noiembrie 2013)
- Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata TVA datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA

Baza de impozitare a TVA

- Decizia CFC nr. 6/2014 prevede că pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, TVA colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:
 - se aplică cota legală de TVA **la** contravaloarea livrării/prestării în cazul în care rezultă că părțile au convenit ca TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;
 - când părțile au convenit că TVA este **inclusă** în contravaloarea livrării/prestării, TVA se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite;

Baza de impozitare a TVA

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

- Prin TVA solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă.

- Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia.

■ Înregistrarea în scopuri de TVA

Înregistrarea în scopuri de TVA

- De la 1 februarie 2015 s-a extins aplicarea criteriilor de condiționare a înregistrării și în cazul societăților care cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA de către organele fiscale și care solicită reînregistrarea în scopuri de TVA.
- **Criteriile s-au stabilit prin OPANAF nr. 17/2015 și sunt:urmatoarele:**
 - persoana impozabilă nu se află în situația de la art. 15 alin. (1) din Legea nr. 359/2004, respectiv în situația de a nu desfășura activități economice;
 - asociații/administratorii/persoana impozabilă însăși nu au înscris în cazierul fiscal infracțiuni sau faptele prevăzute la art. 2 alin.(2) lit.a) din OG 75/2001
 - evaluarea intenției și a capacității persoanelor impozabile de a desfășura activități economice cu drept de deducere (pe baza informațiilor din **Declarația 088** și a altor informații deținute de organul fiscal)

Înregistrarea în scopuri de TVA

- Persoanele care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 alin.(1) lit.a) și c) și alin. (9¹) din Cf
 - trebuie să depună concomitent cu cererea de înregistrare/mențiuni (formularele 098, 010 sau 099) și declarația pe propria răspundere – **Formularul 088**

Anularea înregistrării în scopuri de TVA

- Se modifică prevederile referitoare la anularea înregistrării în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990
- Anularea se dispune dacă:
 1. administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul societăților pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni, au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din OG nr. 75/2001;
 2. asociații majoritari sau, după caz, asociatul unic și/sau administratorii și/sau persoana impozabilă însăși, în cazul altor societăți decât cele menționate la pct. 1, au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din OG nr. 75/2001.

Art. 153 alin.(9) lit.c) din Cf

Anularea înregistrării în scopuri de TVA

- De la 1 februarie 2015 se anulează înregistrarea în scopuri de TVA și dacă persoana impozabilă, societate cu sediul activității economice în România, înființată în baza Legii nr. 31/1990, supusă înmatriculării la registrul comerțului, nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică potrivit criteriilor și în termenele stabilite prin OPANAF

art. 153 alin. (9) lit. h) din Cf

Anularea înregistrării în scopuri de TVA

- Conform OPANAF 19/2015 anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, în baza art. 153 alin. (9¹) lit. h) din Cf, se efectuează dacă persoana impozabilă – societate cu sediul activității economice în România nu justifică intenția și capacitatea de a desfășura activitate economică, în următoarele situații:
 - persoanele impozabile solicită înregistrarea ca urmare a depășirii plafonului de scutire;
 - persoanele impozabile își modifică sediul social;
 - persoanele impozabile își schimbă asociații si/sau administratorii

Reînregistrarea în scopuri de TVA

- În toate situațiile în care se anulează înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 alin.(9) lit. a) - e) și h) din Cf, reînregistrarea se efectuează, începând cu 1 februarie 2015, numai **la solicitarea persoanei impozabile**, la încetarea situațiilor care au condus la anularea înregistrării.

Consecintele anulării înregistrării

- Anularea înregistrării conform art. 153 alin.(9) lit. h) din Cf va determina aplicarea prevederilor art. 11 alin.(1³) și (1⁴), respectiv:
- Persoanele cărora li s-a anulat înregistrarea nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă.
- Persoanele care achiziționează bunuri/ servicii de la cei cărora li s-a anulat înregistrarea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

-
- Taxarea inversă pentru livrarea de energie electrică

Taxarea inversă pentru livrarea de energie electrică

- S-a prevăzut în mod clar că din punct de vedere al TVA consum neglijabil înseamnă maximum 1% din energia cumpărată
- Declarația privind consumul neglijabil se depune la ANAF
 - **Până pe 10 decembrie a fiecărui an** – declarația este valabilă pentru toate cumpărările de energie din anul următor
 - **În perioada 1 - 20 ianuarie a anului** pentru cei care obțin licența de furnizare a energiei electrice în luna decembrie a anului precedent – declarația este valabilă pentru anul în care se depune

Taxarea inversă pentru livrarea de energie electrică

- În anul în care cumpărătorul obține o licență valabilă de furnizare a energiei electrice eliberată de ANRE, care face dovada că respectivul cumpărător este un comerciant de energie electrică
 - cumpărătorul trebuie să transmită vânzătorului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că
 - activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia și
 - consumul său propriu estimat din energia electrică cumpărată este neglijabil
- care este valabilă până la data de 31 decembrie a anului respectiv

■ Cota redusă pentru cazare

Cota redusă pentru cazare

- Conform art. 140 alin. (2) lit. f) CF cota redusă de TVA de 9% se aplică pentru cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping

Cota redusă pentru cazare

- Ordonanța Guvernului nr. 58/1998 privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România a fost completată, prin **OUG 84/2014**, cu un nou articol, art. 2¹, potrivit căruia:
- Cazarea în structurile de primire turistică cu funcțiuni de cazare, poate fi de următoarele tipuri:
- **cazare fără mic dejun**;
- **cazare cu mic dejun** - combinația prestabilită a serviciilor de cazare și de asigurare a micului dejun, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- **cazare cu demipensiune** - combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun și a prânzului sau a cinei, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;

Cota redusă pentru cazare

- **cazare cu pensiune completă** - combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun, a prânzului și a cinei, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total;
- **cazare cu “all inclusive”** - combinația prestabilită a serviciilor de cazare, de asigurare a micului dejun, a prânzului, a cinei, a gustărilor dintre mese și a oricăror altor servicii de agrement turistic oferite cu mijloace proprii ale structurii de primire turistică, vândute sau oferite spre vânzare la un preț total.

Cota redusă pentru cazare

- **Structurile de primire turistică cu funcțiuni de cazare** sunt prevăzute la art. 2 lit. d) din OG 58/1998 și se referă la: hoteluri, hoteluri apartament, moteluri, vile turistice, cabane, bungalouri, sate de vacanță, campinguri, camere de închiriat în locuințe familiale, nave fluviale și maritime, pensiuni turistice și pensiuni agroturistice și alte unități cu funcțiuni de cazare turistică;

Cota redusă pentru cazare

- Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică pentru tipurile de cazare în structurile de primire turistică cu funcțiune de cazare, prevăzute la art. 2¹ din OG nr. 58/1998 cu modificările și completările ulterioare
- Cota de 9% se aplică și în cazul refacturării costului exact al unor astfel de operațiuni în condițiile prevăzute la pct. 19 alin. (4), cu excepția situațiilor în care este obligatorie aplicarea regimului special de taxă pentru agenții de turism, prevăzut la art. 152¹ din Codul fiscal.

Pct. 23 alin.(6) din Nm de aplicare a Titlului VI din Cf

Cota redusă pentru cazare

- Agențiile de turism aplică regulile speciale stabilite la art. 152¹ din Cf și pct. 63 din Nm
- Conform pct. 63 alin. (5) din Nm “în sensul art. 152¹ alin. (7) coroborat cu art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când agenția de turism aplică regimul normal de taxare, va refactura fiecare componentă a serviciului unic la cota taxei corespunzătoare fiecărei componente în parte. În plus, baza de impozitare a fiecărei componente facturate în regim normal de taxă va cuprinde și marja de profit a agenției de turism”.
- A se vedea și circulara <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/infotva/Circulara40146cotaredusacazarefinala04022015.pdf>