



KPMG Webinar

Impactul celor mai recente evoluții în materie de TVA

9 septembrie 2020





Modulul 1 - Schimbări importante cu privire la condițiile de acordare a scutirilor de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri, exporturi de bunuri și servicii legate direct de exporturi de bunuri (ca urmare a modificării Ordinului nr. **103/2016**).

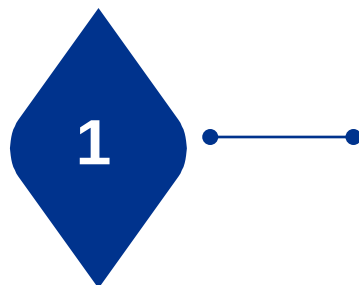


Modulul 2 - Implicațiile deciziilor emise de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cazurile judecate în ultimele luni.



Modulul 3 - Măsuri cu privire la TVA adoptate de către autorități pentru susținerea mediului de afaceri ca urmare a efectelor pandemiei COVID-19.



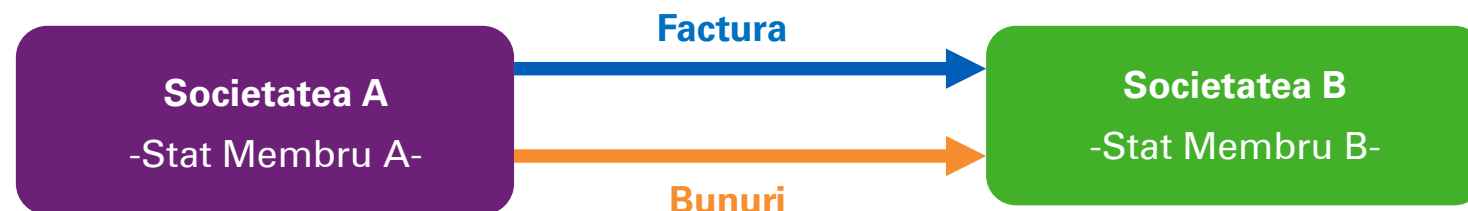


Condițiile de acordare a scutirilor de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri, exporturi de bunuri și servicii legate direct de exporturi de bunuri (ca urmare a modificării Ordinului nr. 103/2016)

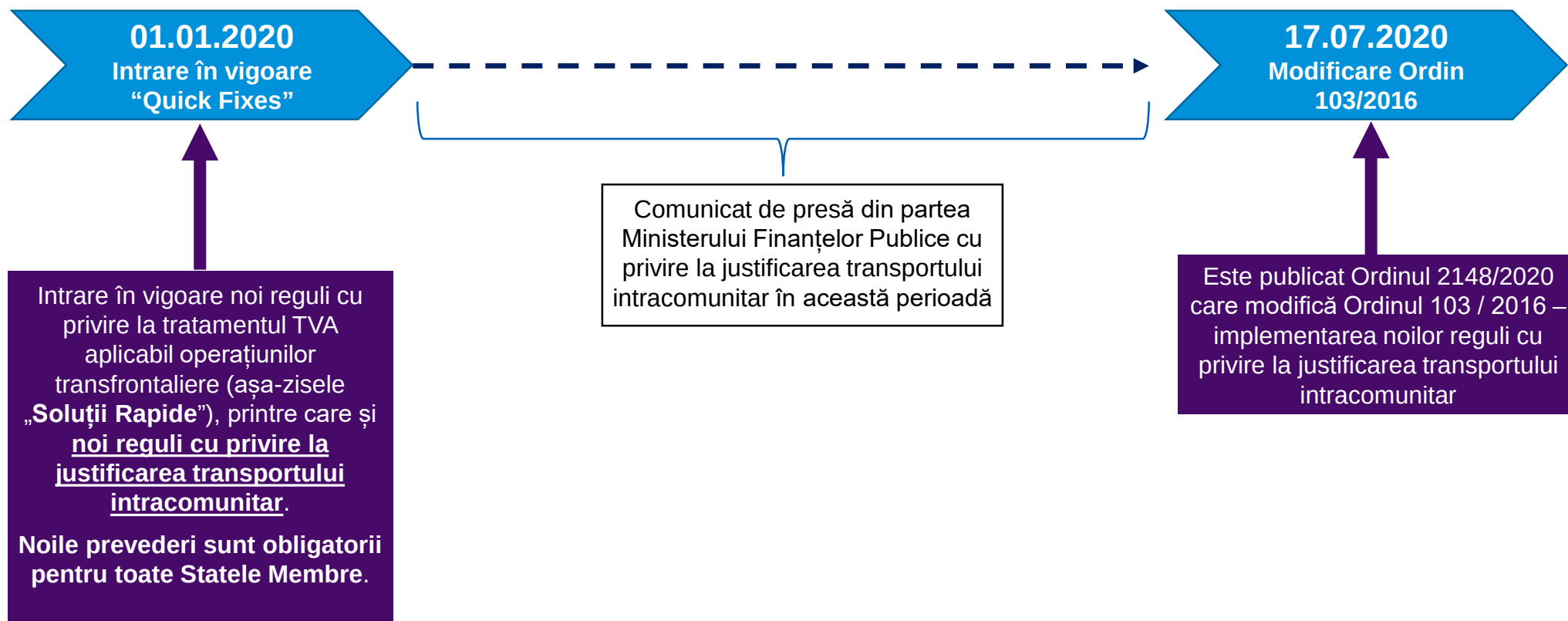
(I) Livrările intracomunitare de bunuri sunt:

- livrări de bunuri
- care sunt transportate din România către un alt Stat Membru
- de către cumpărător, furnizor sau o terță parte în contul acestora

✓ Locul livrării intracomunitare: locul unde se află bunurile când începe transportul



(I) Livrările intracomunitare de bunuri - Schimbări aduse în 2020



Livrările intracomunitare de bunuri

Pentru a putea aplica **scutirea de TVA** pentru o **livrare intracomunitară de bunuri**, o persoană impozabilă trebuie să dețină următoarele:

Factura

- Trebuie să conțină toate informațiile prevăzute la art. 319, alin. (20) din Codul Fiscal

Codul de TVA

Condiție de fond pentru aplicarea scutirii

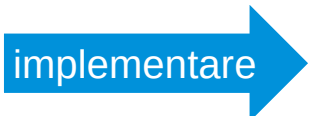
- Codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt Stat Membru (valid)
- * (2020) - declararea corectă în D390

Transportul bunurilor

- * Documentul / documente care atestă faptul că bunurile au fost transportate din România în alt Stat Membru

“Soluțiile rapide” în
materie de TVA

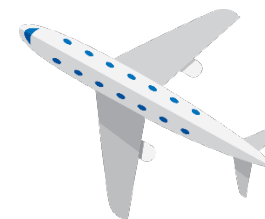
implementare



Ordinul 103/2016

(I) Livrările intracomunitare de bunuri

Art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 prevede faptul că, în situația în care se îndeplinesc **condițiile** de la alin. (1) lit. a) și b) ale acestui articol, **se prezumă că bunurile au fost expediate sau transportate dintr-un stat membru către o destinație aflată în afara teritoriului său, dar în interiorul Comunității.**



În cele ce urmează vom prezenta **condițiile** menționate mai sus:



Pentru a beneficia de **prezumția** transportului intracomunitar:

Transport efectuat de Furnizor

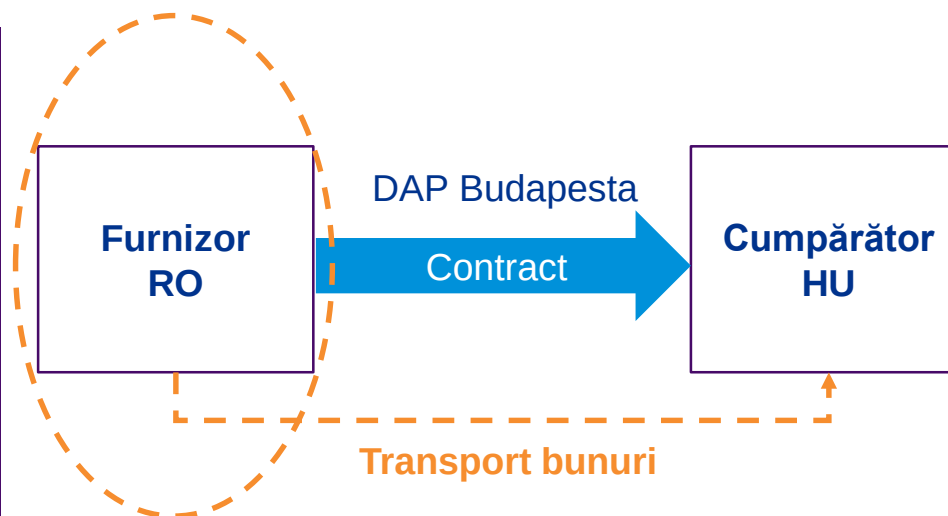
Furnizorul trebuie să dețină **2 dovezi** dintre cele **de la A la D** de mai jos

SAU

1 dovadă dintre cele **de la A la D** și **1 dovadă** dintre cele de la **E la H**

Mijloace de probă emise de 2 părți diferite și independente atât una față de cealaltă, cât și de vânzător și cumpărător

- A. CMR / scrisoare de trăsură semnată
- B. Un conosament
- C. O factură de transport aerian de mărfuri
- D. O factură de la transportatorul bunurilor



- E. O poliță de asigurare corespunzătoare transportului bunurilor
- F. Documentul de plată pentru transportul bunurilor
- G. Documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație
- H. Un document de recepție eliberat de un depozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru

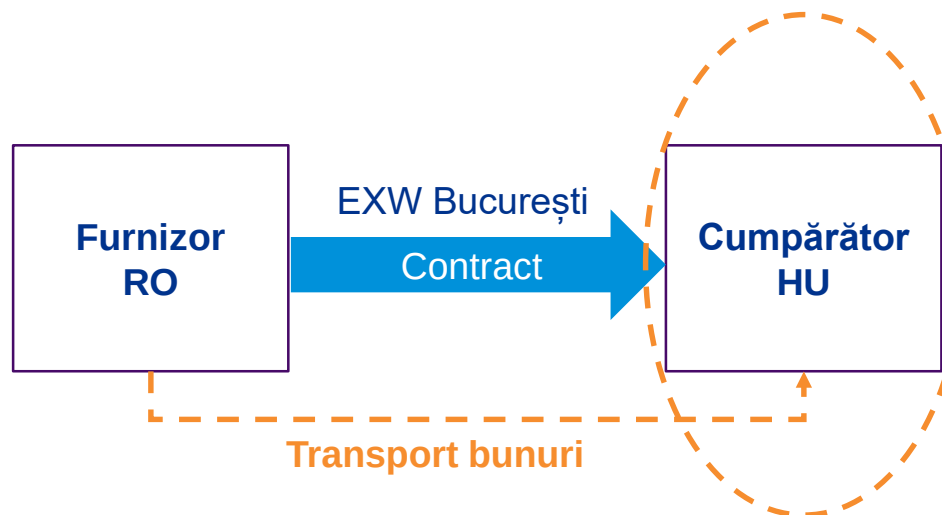
Pentru a beneficia de **prezumția** transportului intracomunitar:

Transport efectuat de **Cumpărător**

Furnizorul trebuie să obțină **o declarație scrisă din partea cumpărătorului** (până cel târziu în a 10-a zi a lunii următoare livrării) care atestă că bunurile au fost expediate **ȘI** **2 dovezi dintre cele de la A la D SAU 1 dovadă** dintre cele **de la A la D** și **1 dovadă** dintre cele **de la E la H**

Mijloace de probă emise de 2 părți diferite și independente atât una față de cealaltă, cât și de vânzător și cumpărător

- A. CMR / scrisoare de trăsură semnată
- B. Un conosament
- C. O factură de transport aerian de mărfuri
- D. O factura de la transportatorul bunurilor



- E. O poliță de asigurare corespunzătoare transportului bunurilor
- F. Documentul de plată pentru transportul bunurilor
- G. Documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație
- H. Un document de recepție eliberat de un depozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru

(I) Livrările intracomunitare de bunuri

Pentru situațiile care **nu** se încadrează în **prezumția** prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011 (prezumția **transportului intracomunitar**), se consideră că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, dacă furnizorul deține documente care justifică transportul, precum:

- în cazul livrării de **produse accizabile** care circulă în regim suspensiv de accize: documentul administrativ în format electronic și raportul de primire;



- în cazul livrării de **mijloace de transport care se deplasează singure pe roți**, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană: contractul de vânzare-cumpărare din care să rezulte că bunurile vor fi transportate în alt stat membru și dovada înmatriculării mijlocului de transport în statul membru de destinație.



Livrările intracomunitare de bunuri

Pentru situațiile care **nu** se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011 (prezumția transportului intracomunitar), se consideră că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, dacă furnizorul deține documente care justifică transportul, precum:

- în cazul livrării **altor** bunuri decât cele prevăzute anterior:

Documente de transport, precum:

- un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată,
- un conosament,
- documentul specific de transport aerian de mărfuri (Air Waybill).



Unul dintre următoarele documente:

- o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor,
- documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor,
- documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație,
- un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor,
- **o declarație scrisă din partea cumpărătorului**, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în statul membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.

Livrările intracomunitare de bunuri

Important!

Considerăm că „*situațiile care nu se încadrează în prezumția prevăzută la art. 45a*” menționate în Ordinul 103/2016 de mai sus se referă la anumite situații în care documentele enumerate la art. 45a din Regulament nu pot fi obținute din **motive obiective**.

Această interpretare pare a fi susținută și de exemplele amintite la art. 10, alin. (1) din Ordinul 103/2016 - „*astfel de situații pot fi, fără a se limita la acestea, cele în care: transportul bunurilor este realizat cu propriile mijloace de transport de către furnizor sau cumpărător, bunurile ce fac obiectul livrării sunt mijloace de transport care se deplasează singure pe roți, pe cale maritimă, fluvială sau aeriană, persoanele implicate în transportul bunurilor nu sunt părți independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de cumpărător sau nu se poate face dovada independenței acestora*”.



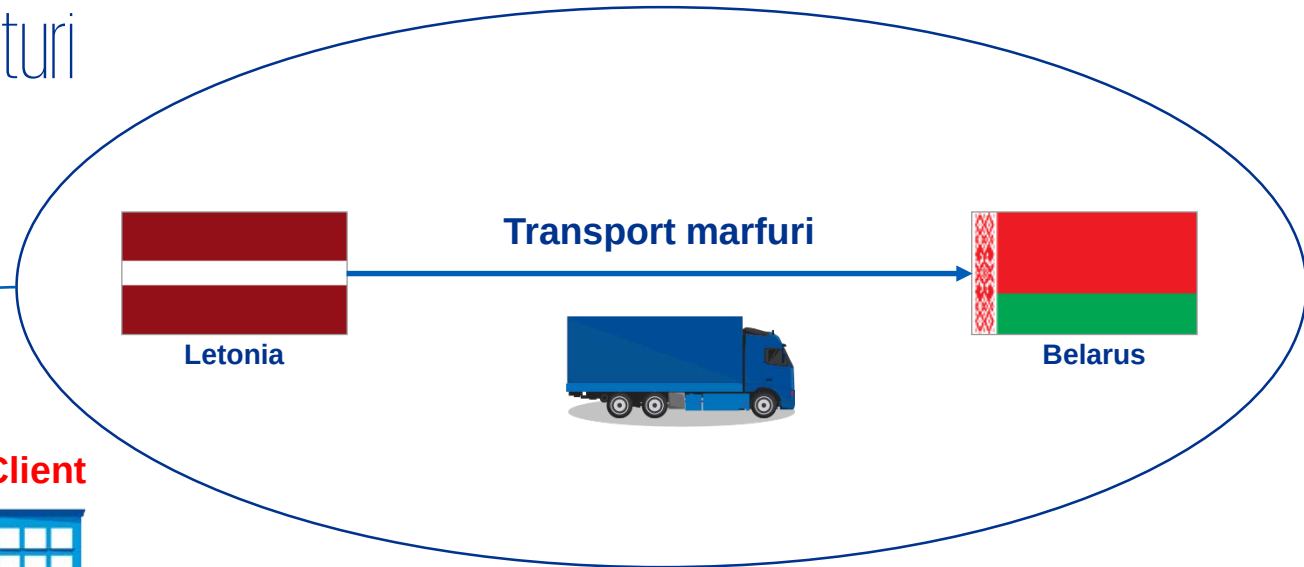
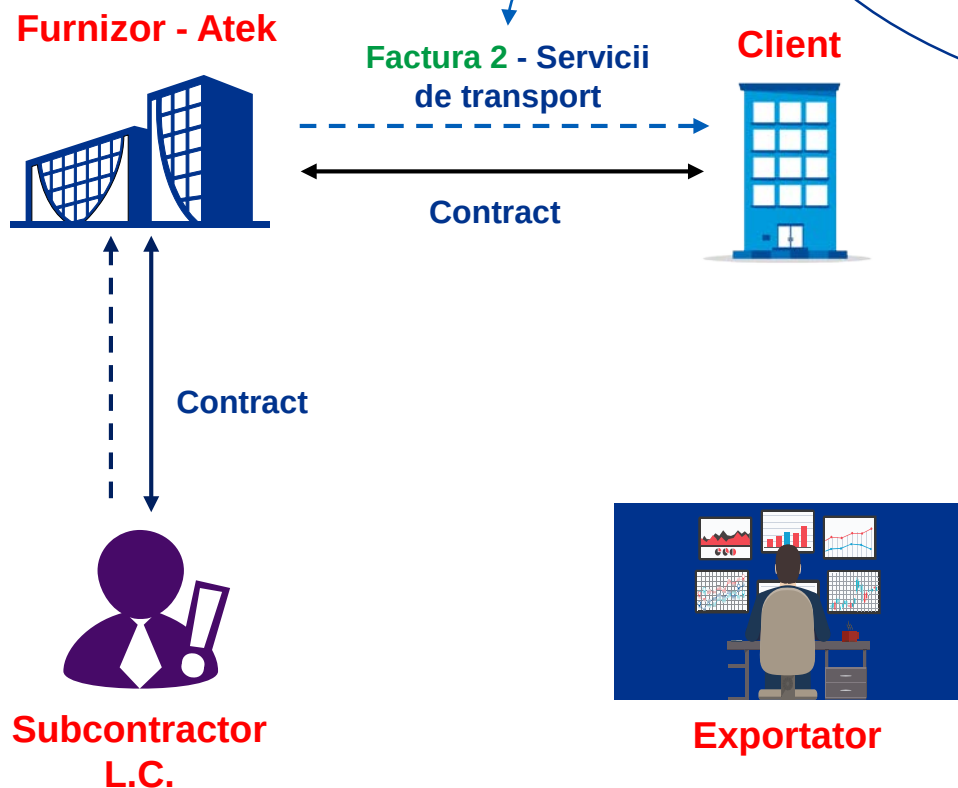
Concluzie: ca **regulă generală**, furnizorii trebuie să obțină documentele justificative prevăzute la art. 45a din Regulamentul 282/2011 pentru **prezumția transportului intracomunitar**.

În situațiile în care aceste documente nu pot fi obținute din **motive obiective**, care țin de natura transportului / livrării sau de calitatea persoanelor implicate, furnizorii pot să justifice transportul intracomunitar al bunurilor prin documentele prevăzute la art. 10, **alin. (10) și (11)** din Ordinul 103/2016.



(II) Servicii legate direct de exporturi

Cazul 1
C-288/16 -
"LC IK"



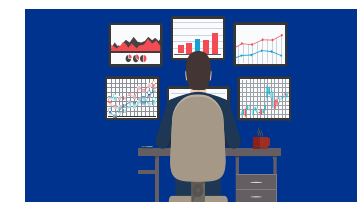
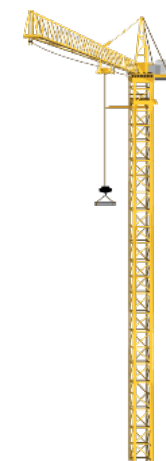
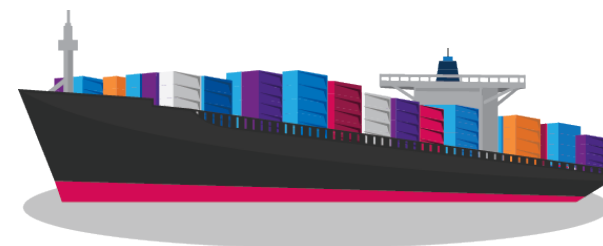
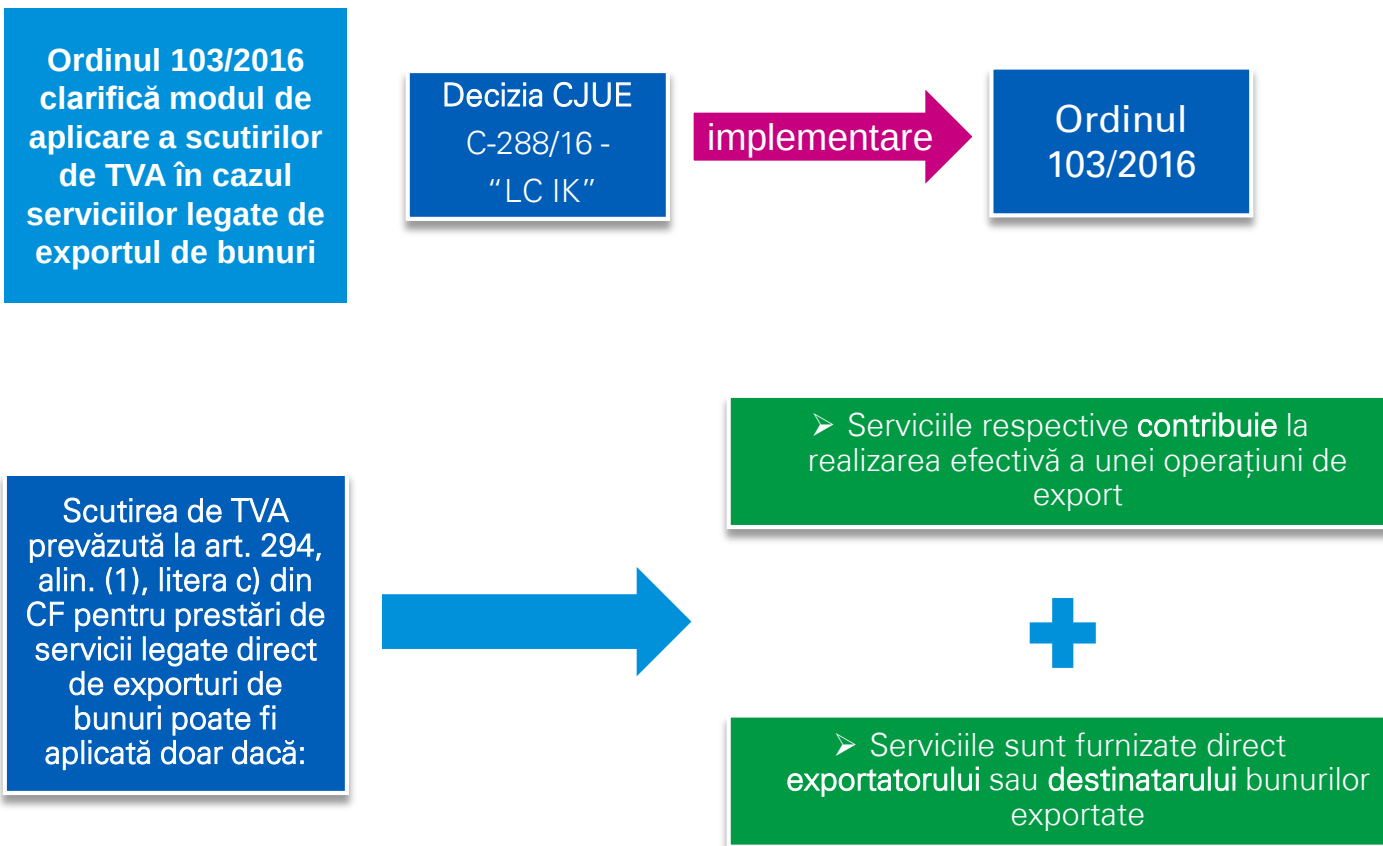
Decizie CJUE: Scutirea de TVA nu poate fi aplicata atunci cand serviciile prestate nu sunt furnizate direct:

- exportatorului sau
- destinatarului bunurilor.

(II) Servicii legate direct de exporturi

Schimbări
Ordin
103/2016

- 11 / 16 -



Exportator / Destinatar

(III) Servicii efectuate pentru nevoile directe ale navelor și/sau pentru încărcătura acestora

Schimbări
Ordin
103/2016

- 12 / 16 -



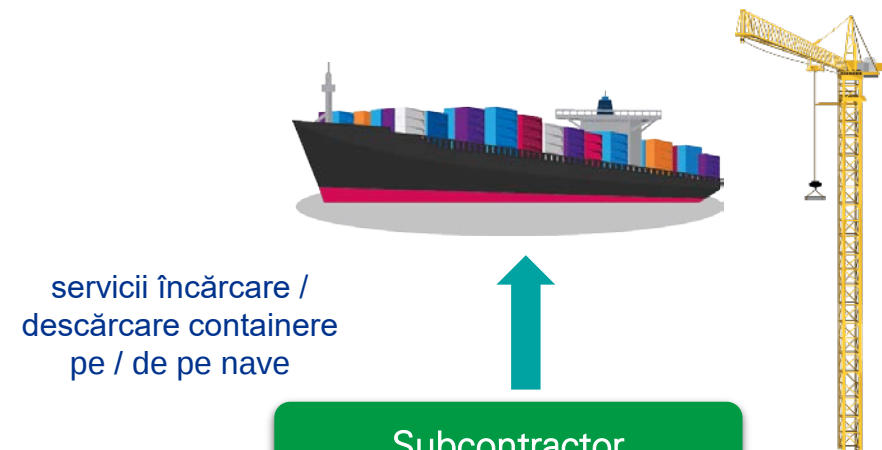
Decizie CJUE, caz C-33/16 -

“A Oy”: Pot fi scutite de TVA nu numai serviciile de ridicare a încărcăturii la bordul sau de pe o nava care intervin în etapa finală de comercializare, ci și serviciile prestate într-o etapă anterioară, precum cele furnizate de un subcontractor

implementare



Ordinul
103/2016



servicii încărcare /
descărcare containere
pe / de pe nave

Subcontractor

Factura 1 - servicii de încărcare /
descărcare - **Scutite de TVA**

A Oy

Factura 2 - servicii de încărcare /
descărcare - **Scutite de TVA**

B Oy / Deținător mărfuri
/ Armator

(M) Justificarea scutirii de TVA pentru export

Schimbări
Ordin
103/2016

- 13 / 16 -

Se justifică de
către **exportator**
cu următoarele
documente:

Factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319, alin. (20) din Codul fiscal



Unul din următoarele documente:



certificarea încheierii operațiunii de export sau, după caz, notificarea de export



exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie



în cazul produselor accizabile deplasate în regim suspensiv de accize utilizând EMCS, raportul de export înaintat expeditorului

(V) Justificarea scutirii de TVA pentru export - excepție



În situația în care ieșirea bunurilor de pe teritoriul Uniunii Europene **nu** poate fi justificată cu unul din cele 3 documente, exportatorul poate să dovedească ieșirea efectivă a bunurilor de pe teritoriul Uniunii Europene prin alte mijloace de probă, astfel cum s-a pronunțat Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-275/18 «Milan Vins».

(VI) Justificarea scutirii de TVA aplicabilă furnizorilor care nu au / nu pot avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal



În cazul în care furnizorul nu este stabilit în Uniunea Europeană și **nu poate avea calitatea de exportator din punct de vedere vamal**, pentru justificarea scutirii de TVA este necesar ca acesta să dețină declarația vamală de export, în care datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara Uniunii Europene să fie menționate în caseta 44.



În cazul în care furnizorul este stabilit în Uniunea Europeană, dar **nu are calitatea de exportator din punct de vedere vamal**, pentru justificarea scutirii de TVA este necesar ca acesta să dețină declarația vamală de export, în care datele sale de identificare și seria și/sau numărul facturii emise de acesta pentru livrarea bunurilor transportate în afara Uniunii Europene să fie menționate în caseta 44.

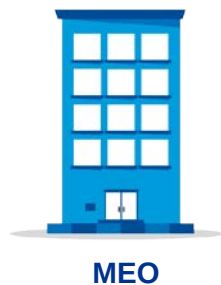
(VIII) Termenul de prezentare a documentelor justificative



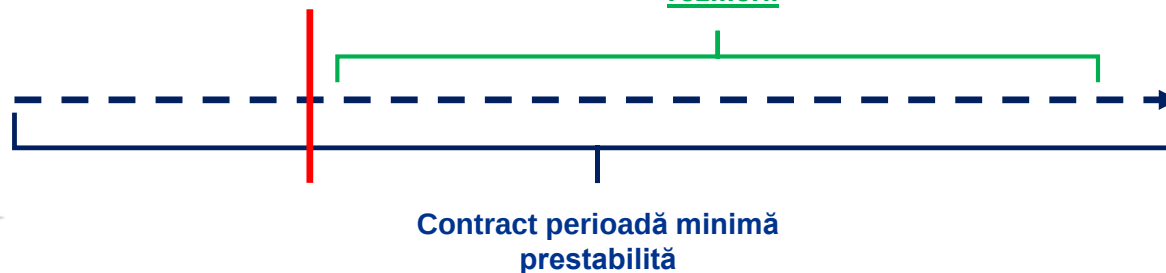
Termenul de prezentare a documentelor justificative pentru aplicarea scutirilor de TVA a fost prelungit **de la 90 de zile la 150 zile** (inclusiv pentru declarația pe proprie răspundere din partea cumpărătorului în cazurile în care transportul bunurilor este în sarcina clientului) – **art. 1, alin. (4) și art. 10, alin. (9) din Ordinul 103/2016.**



Implicațiile deciziilor emise de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cazurile judecate în ultima perioadă



MEO



Client

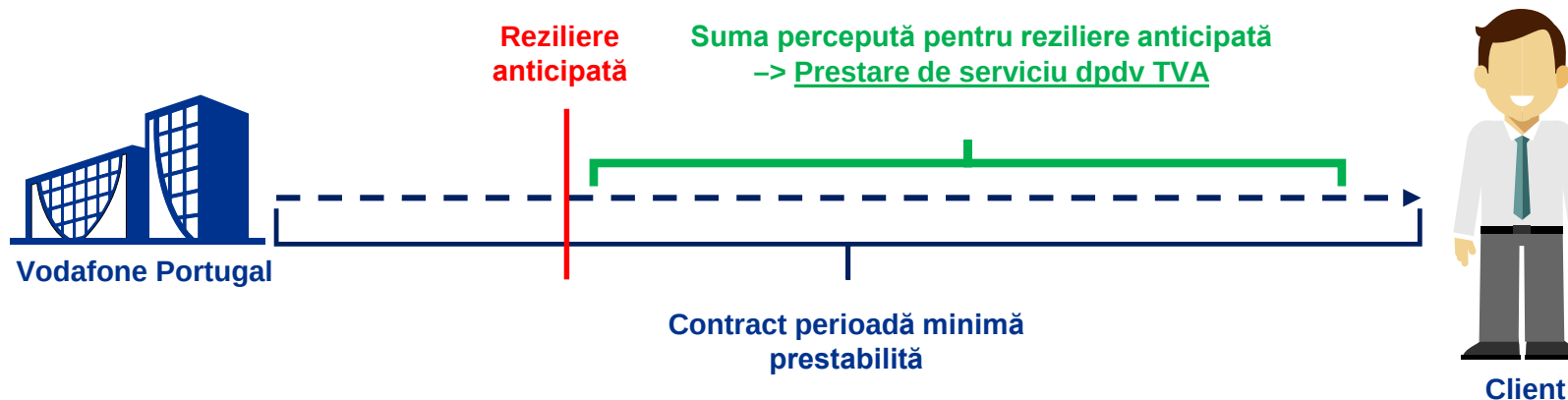
Raționament:

MEO avea dreptul să primească, în cazul nerespectării perioadei minime de contractare, aceiași quantum pe care l-ar fi primit ca remunerare a prestărilor de servicii în cazul în care contractul nu ar fi fost reziliat

astfel

Realitatea economică a relațiilor dintre prestator și clientul său nu a fost modificată





Raționament:

Vodafone a oferit serviciile sale la un preț promoțional atât timp cât se respectă o perioadă contractuală minimă:

Dacă se încalcă perioada contractuală minimă

atunci

Vodafone își retrage reducerea / discountul oferit și, astfel, se reîntregește prețul standard





C.F. - societate din România, a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit și TVA.

În urma inspecției, i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA din cauza comportamentului pretins inadecvat al furnizorilor persoanei impozabile.

CJUE: " *Dreptul de deducere al TVA nu poate fi refuzat dacă beneficiarul achizițiilor nu este în măsură să furnizeze alte documente / elemente în afara de factura primită care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate, doar în baza unor simple bănuieli de fraudă din partea administrației fiscale, nesusținute de dovezi care să ateste că tranzacția în cauză nu s-a realizat efectiv* " .

CJUE: " *Dacă [...] o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată* " .

! Concluziile acestei decizii nu trebuie interpretate în sensul că este suficientă doar factura pentru a susține dreptul de deducere a TVA aferentă unei achiziții de servicii.

Astfel, pentru a putea justifica dreptul de deducere a TVA pentru o achiziție de servicii, contribuabilul trebuie să poată pune la dispoziția autorităților fiscale documente justificative care să ateste faptul că:

- achizițiile respective au fost efectuate în vederea desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA;
- serviciile respective au fost prestate efectiv.

C-835/18 Terracult



10 – 14
octombrie
2013

Furnizor RO -
Donauland SRL

Furnizorul a considerat că a efectuat
livrări intracomunitare de bunuri (rapiță)
din RO în DE



Cumpărător DE –
Almos GmbH



4 martie
2014

- Decizie de impunere la nivelul Donauland: livrare locală de bunuri în România.



27 – 31
martie 2014

- Donauland a emis facturi de corecție, cu TVA, către Almos GmbH (cod de TVA din Germania);
- Donauland a re-emis noi facturi de corecție către Almos GmbH (cod de TVA din România), încadrând tranzacțiile drept livrări de bunuri cu taxare inversă.



1 august
2016

- Donauland a fost achiziționat de către Terracult. Terracult a compensat soldul de TVA de plată pe care îl avea cu soldul negativ de TVA provenit din facturile de corecție emise către Almos GmbH.



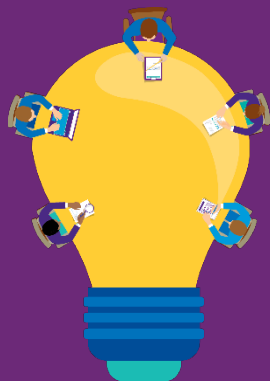
10 februarie
2017

- Decizie de impunere la nivelul Terracult – TVA colectată inițial de Furnior trebuie achitată la Bugetul de Stat.



2 iulie 2020

- Decizia CJUE:** principiile Directivei TVA și ale neutralității fiscale se opun unei practici administrative naționale care nu permit unei persoane impozabile, care a efectuat operațiuni cu privire la care s-a dovedit ulterior că intră sub incidența mecanismului de taxare inversă să corecteze facturile și declarațiile fiscale în vederea rambursării TVA colectate și plătite fără a fi datorate de aceasta.



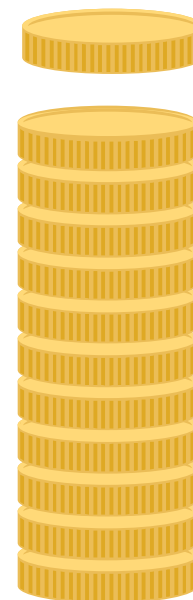
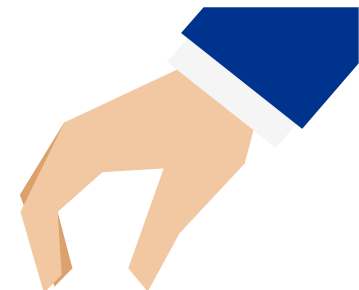
3

**Măsuri cu privire la TVA adoptate de către
autorități pentru susținerea mediului de afaceri
ca urmare a efectelor pandemiei COVID-19**



➤ **Rambursare TVA fără control anticipat:**

- TVA solicitată la rambursare se soluționează de către organul fiscal central, cu efectuarea, ulterior, a inspecției fiscale;
- Această procedură de rambursare se aplică până la data de **25 octombrie 2020** inclusiv;
- **Nu se aplică dacă:**
 - o până la data intrării în vigoare a OUG 48/2020, a fost începută inspecția fiscală în vederea soluționării deconturilor de TVA respective;
 - o deconturile de TVA sunt depuse de către contribuabili **mari** sau **mijlocii** în situația în care:
 - i) aceștia au înscris în cazierul fiscal fapte care sunt sancționate ca infracțiuni,
 - ii) organul fiscal central constată că există riscul unei rambursări necuvenite,
 - iii) pentru contribuabilul respectiv a fost declanșată procedura de lichidare voluntară sau a fost deschisă procedura de insolvență, cu excepția celor pentru care s-a confirmat un plan de reorganizare, în condițiile legii speciale.

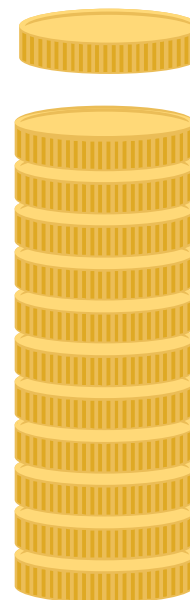
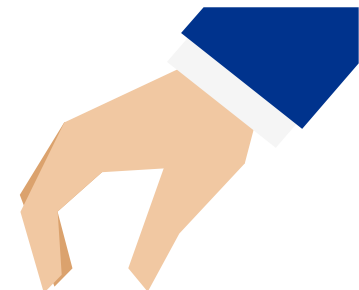




➤ **Rambursare TVA fără control anticipat:**

• **Nu se aplică dacă:**

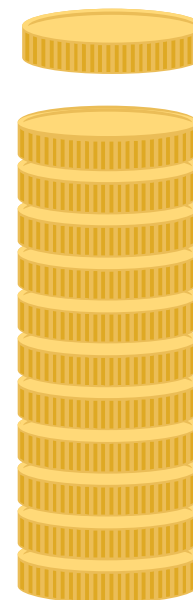
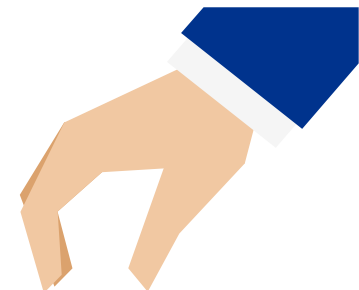
- o deconturile de TVA sunt depuse de **alți contribuabili** decât cei menționați anterior în situația în care:
 - i) contribuabilii au înscrise în cazierul fiscal fapte care sunt sancționate ca infracțiuni,
 - ii) organul fiscal central constată că există riscul unei rambursări necuvenite,
 - iii) pentru contribuabilii respectivi a fost declanșată procedura de lichidare voluntară sau a fost deschisă procedura de insolvență, cu excepția celor pentru care s-a confirmat un plan de reorganizare, în condițiile legii speciale,
 - iv) **contribuabilii depun primul decont cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare după înregistrarea în scopuri de TVA,**
 - v) soldul sumei negative de TVA solicitat la rambursare provine din mai mult de 12 perioade de raportare lunare, respectiv 4 perioade de raportare trimestriale.





➤ Dobânzi și penalități de întârziere

- pentru obligațiile fiscale scadente începând cu data intrării în vigoare a OUG 29/2020 (21 martie 2020) și neachitate până la **25 octombrie 2020** nu se calculează și nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform Codului de procedură fiscală.
- obligațiile fiscale menționate mai sus **nu** sunt considerate obligații fiscale restante.





Vă mulțumim !

Alin Negrescu

Partner, Taxation Services

vnegrescu@kpmg.com

Alexandru Comănescu

Director, Taxation Services

acomanescu@kpmg.com

Dan Verescu

Manager, Indirect Taxation Services

dverescu@kpmg.com

Andrei Novac

Senior Consultant, Indirect Taxation Services

anovac@kpmg.com