

NEWSLETTER NR. 38

13 OCT 2021

Tratamentul TVA aferent achizițiilor de servicii B2B de la persoane impozabile din afara UE

ELABORAT DE GHEORGHE STRESNA
LAURENTIU STANCIU



În acest material ne vom referi la achizițiile de servicii realizate de către persoane impozabile din România (beneficiar) de la persoane impozabile stabilite în afara UE (prestator) și care se încadrează la regula generală (B2B). **Regula generală** privind stabilirea locului prestării de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (B2B) se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4)-(7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna **excepția prevalează**, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Conform art. 278, alin. (2) din Codul fiscal, locul de prestare a serviciilor de către o persoană impozabilă din afara UE către o persoană impozabilă din România este **locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității** sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Dacă prestatorul este stabilit în afara UE și beneficiarul este stabilit în România, iar serviciul se încadrează la regula generală de la art. 278, alin. (2) din Codul fiscal, atunci **achiziția de servicii este impozabilă în România**, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă. Aceste achiziții de servicii **NU sunt achiziții de servicii intracomunitare**, indiferent dacă serviciile sunt efectiv prestate pe teritoriul UE, și prin urmare **nu se declară în declarația recapitulativă** (formular 390). Pentru aceste servicii, persoanele impozabile care nu au un cod de înregistrare conform art. 316 sau 317 din Codul fiscal, nu trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Deși regulile de stabilire a locului prestării serviciilor sunt identice ca și în cazul achizițiilor intracomunitare de servicii, obligațiile declarative sunt mult mai puține deoarece aceste servicii nu se declară în sistemul VIES care este operațional doar în relația cu persoana impozabilă sau sedii fixe din alte state membre. Achizițiile de servicii non UE pot fi: **taxabile sau scutite de TVA**. Beneficiarii serviciilor din România au următoarele obligații referitor la achizițiile de servicii de la persoane impozabile din afara UE:

| Tipul achiziții | Tipul operațiunii | Tipul beneficiarului | Obligații | Declarații |
|-----------------|-------------------|---|---|--|
| | Scutită | Înregistrat în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal | - Se va verifica ca serviciile achiziționate să se încadreze la scutirile prevăzute la art. 292 sau art. 294-296 din Codul fiscal și după caz justifică scutirea conform OMFP nr. 103/2016 sau OMFP nr. 4147/2015 | - Nu se va include achiziția în declarația recapitulativă (formular 390) și nici în formularul 394; - Achiziția se va înregistra în decontul de TVA la rândul 30 - Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile fără a prelua suma și la rândul 30.1 - <i>Achiziții de servicii intracomunitare scutite de taxă.</i> |

| | | | | |
|---|----------|---|---|---|
| Achiziții de servicii de la prestatori persoane impozabile stabilite în afara UE conform art. 278, alin. (2) din Codul fiscal | | Neînregistrat în scopuri de TVA (indiferent dacă este sau nu înregistrat special în scopuri de TVA conform art. 317 din Cf) | - Se va verifica ca serviciile achiziționate să se încadreze la scutirile prevăzute la art. 292 sau art. 294-296 din Codul fiscal și după caz justifică scutirea conform OMFP nr. 103/2016 sau OMFP nr. 4147/2015 | - Nu va include achiziția în declarația recapitulativă (formular 390); - Nu se va include achiziția în decontul special - formularul 301 (se declară doar achizițiile de servicii, pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal); - Nu are obligația de a se înregistra special în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal. |
| | Taxabilă | Înregistrat în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal | - Va aplica taxare inversă (4426=4427) și aplică cota de TVA aferentă serviciului achiziționat; | - Va declara achiziția în decontul de TVA la rândurile 7 și 22 FĂRĂ preluarea sumelor și la rândurile 7.1 și 22.1 deoarece nu sunt achiziții intracomunitare de servicii; - NU va include achiziția în declarația recapitulativă (formular 390) cu codul S deoarece nu sunt achiziții intracomunitare de servicii; - Se vor include achizițiile în formularul 394 la cartușul F deoarece în cazul acestor achiziții taxabile beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal prin taxare inversă . |
| | | Neînregistrat în scopuri de TVA (indiferent dacă este sau nu înregistrat special în scopuri de TVA conform art. 317 din Cf) | - Va datora TVA prin plata efectivă către bugetul de stat prin aplicarea cotei specifice serviciului achiziționat. | - Va include operațiunea DOAR la secțiunea 4 din decontul special (formularul 301) deoarece beneficiarul este persoana obligată la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal; - NU va include achiziția în declarația recapitulativă (formular 390) deoarece nu este o achiziție intracomunitară de servicii; - NU are obligația de a se înregistra special în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal înainte de primirea serviciului. |

Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, de care beneficiază persoane impozabile stabilite în România și care sunt prestate de un

prestator persoană impozabilă care nu este stabilit în România, au locul prestării în România, fiind **aplicabile cotele de TVA prevăzute la art. 291** din Codul fiscal sau, după caz, **scutirile de TVA** prevăzute la art. 292, 294, 295 sau 296 din Codul fiscal.

Ce obligații declarative au beneficiarii persoane impozabile înregistrate normal în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal?

În cazul în care beneficiarul este plătitor de TVA în România, în regim normal (art. 316 din CF) și face o achiziție de servicii taxabilă (B2B) de la o persoană impozabilă stabilită într-un stat din afara UE, atunci **operațiunea este impozabilă din punct de vedere al TVA în România**. Aceasta înseamnă că prestatorul din afara UE va emite factura fără TVA, iar beneficiarul din România va înregistra în contabilitate **taxare inversă** (4426 = 4427), respectiv va reflecta TVA atât ca deductibilă cât și ca TVA colectată.

În cazul achizițiilor de servicii (B2B) de la persoane impozabile din afara UE, beneficiarul persoană impozabilă înregistrată normal în scopuri de TVA este obligat la plata TVA (taxare inversă) și la evidențierea operațiunii în **decontul de TVA la rândul 7 și 22 FĂRĂ** preluarea sumelor la **rândul 7.1 și 22.1** deoarece acestea **nu sunt achiziții de servicii intracomunitare**. La rândul 7 și 22 se declară achizițiile de servicii pentru care beneficiarul din România este persoană obligată la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal, precum și ajustările bazei de impozitare prevăzute la art. 287 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare. **Regularizările ulterioare** precum: **modificarea prețului** generată de alte situații decât cele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, **nedeclararea din eroare a operațiunilor** respective în perioada în care intervine exigibilitatea etc. se vor declara tot la rândul 7 și 22. Prin urmare, dacă beneficiarul serviciilor din România primește o factură de servicii de la un prestator din afara UE într-o lună ulterioară emiterii facturii, atunci are obligația de a evidenția operațiunea la rândul 7 și 22.

Persoanele impozabile înregistrate normal în scopuri de TVA **NU au obligația** de a include aceste achiziții de servicii în **declarația recapitulativă** (formular 390). În schimb, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 316 au obligația să declare achiziția în **formularul 394 la cartușul F** achizițiile de servicii taxabile pentru care locul prestării este în România conform art. 278 și persoana obligată la plata TVA este beneficiarul.

Ce obligații declarative au beneficiarii persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal?

Codul fiscal prevede la art. 317, alin. (1), lit. c) din Codul fiscal că pentru serviciile achiziționate de la o persoană impozabilă din alt stat membru există **obligația înregistrării speciale** în scopuri de TVA **înainte de a primi serviciile respective**. Prin urmare, în cazul în care se realizează achiziția unui serviciu conform regulii generale (art. 278, alin. (2) din Codul fiscal) de la o persoană impozabilă din afara UE, atunci beneficiarul nu are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA conform art. 317 sau 316 din Codul fiscal. De asemenea, aceste achiziții de servicii **nu se includ nici în declarația recapitulativă** deoarece nu sunt achiziționate de la o persoană impozabilă stabilită în UE.

Persoana impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA are obligația să depună **decontul special de taxă** (formularul 301) și să efectueze efectiv plata la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate.

Cum se încadrează achizițiile de servicii intracomunitare (B2B) în cazul în care prestatorul a colectat TVA din statul său?

În situația în care prestatorul dintr-un stat din afara UE a emis factura cu TVA din statul în care se consideră că a avut loc prestarea serviciilor ca urmare a faptului că nu a primit **un cod de TVA** sau a considerat beneficiarul drept o **persoană neimpozabilă (nu a furnizat un cod de identificare fiscală)** și anume a considerat prestările de servicii conform art. 278, alin. (3) din Codul fiscal, atunci există următoarele opțiuni:

- **să solicite furnizorului să corecteze factura ca urmare a faptului că locul prestării este în România conform art. 278, alin. (2) din Codul fiscal și persoana obligată la plata TVA este beneficiarul (art. 307, alin. (2) din Codul fiscal) prin taxare inversă sau plata efectivă dacă este neplătitoare de TVA;**
- **va include valoarea TVA facturată în baza de impozitare pentru achiziția de servicii care are locul în România (dublă impozitare din punct de vedere al TVA).**

În ambele variante (se corectează sau nu factura emisă eronat) achiziția se va declara de către persoana impozabilă înregistrată normal în scopuri de TVA în decontul de TVA **la rândul 7 și 22 FĂRĂ** preluarea sumelor la rândul 7.1 și 22.1 și **în formularul 394 la cartușul F** sau în decontul special de TVA (formular 301) DOAR la secțiunea 4 dacă este neînregistrată în scopuri de TVA. Prin urmare, în cazul în care realizați o achiziție de servicii care se încadrează la art. 278, alin. (2) din Codul fiscal (servicii B2B), atunci furnizorul are obligația de a emite factura fără TVA și **beneficiarul este persoana obligată la plata TVA prin taxare inversă** (decontul de TVA) **sau plata efectivă** (decontul special de TVA). *Omission of the provider's code of TVA from the beneficiary or the incorrect issuance of the invoice by the provider* **nu modifică locul prestării serviciilor pentru beneficiar**, astfel că operațiunea va fi impozabilă din punct de vedere al TVA și în România (dubla impozitare din punct de vedere al TVA).

Atenție! Există o excepție și anume dacă **beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA** și primește servicii furnizate pe cale electronică de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune, pentru care pretatorul stabilit în afara UE a aplicat regimul special prevăzut la art. 314 din Codul fiscal și anume **a facturat cu TVA din România** serviciul respectiv, atunci beneficiarul persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA **NU va avea obligația de a plăti TVA** conform excepției de la art. 307, alin. (6) din Codul fiscal.

Când intervine exigibilitatea TVA la achizițiile de servicii?

Conform art. 282, alin. (1) din Codul fiscal, **exigibilitatea taxei** intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine:

- *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*
- *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.*

Faptul generator intervine **la data prestării serviciilor**, în conformitate cu prevederile de la art. 281 din Codul fiscal. Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt *serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare*, sunt considerate efectuate **la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru**, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, **la data acceptării acestora de către beneficiari**.

În cazul **prestărilor de servicii care se efectuează continuu**, altele decât cele menționate mai sus, cum sunt prestările de *servicii de telefonie, de închiriere, de leasing, de concesiune, de arendare de bunuri, de acordare cu plată pentru o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil*, și alte prestări asemenea, se consideră că livrarea de bunuri/prestarea de servicii este efectuată la fiecare **dată prevăzută în contract pentru plata bunurilor** livrate/serviciilor prestate sau, în lipsa unei astfel de prevederi contractuale, la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an. Prestările de servicii care nu se includ în cele două categorii se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.

Momentul la care serviciul este considerat a fi prestat este de cele mai multe ori prevăzut în contract și poate fi condiționat de anumite acțiuni ale părților. De exemplu, dacă serviciul este prestat la momentul la care este acceptat de beneficiar, rezultatul lui fiind un document, un raport etc., acceptarea lui de către beneficiar finalizează practic serviciul și declanșează faptul generator.

Atenție! Conform art. 319, alin. (16) din Codul fiscal, persoana impozabilă are obligația de a emite **o factură** cel târziu **până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei**, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) și anume în cazul nostru beneficiarul serviciilor trebuie să **autofactureze operațiunile respective până cel mai târziu în a 15-a zi a lunii următoare** celei în care ia naștere faptul generator al taxei, în cazul în care persoana respectivă **nu se află în posesia facturii** emise de prestator. De asemenea, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2), trebuie să autofactureze suma avansurilor plătite în legătură cu operațiunile respective cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a plătit avansurile, în cazul în care persoana respectivă nu se află în posesia facturii emise de prestator.

Cum sunt tratate achizițiile de servicii scutite de TVA?

Achizițiile de servicii non UE pot fi scutite de TVA conform art. 292 sau art. 294-296 din Codul fiscal, caz în care nu se aplică taxare inversă și achiziția de servicii se înregistrează la DOAR rândul 30 din decontul de TVA și nu se include în formularul 394. În cazul în care beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA, atunci achiziția nu se declară prin formularul 301. În instrucțiunile de completare a formularului 301 se menționează că la secțiunea 4 se declară doar achizițiile de servicii pentru care

persoanele impozabile (beneficiarii) sunt obligate la plata taxei conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal.

În cazul aplicării unor scutiri cu drept de deducere conform art. 294-296 din Codul fiscal, sarcina de a face dovada scutirii de TVA revine beneficiarului persoană impozabilă din România, deoarece locul prestării este în România și aici trebuie să se stabilească dacă se taxează sau este scutit serviciul. Exemple relevante cu privire la justificarea scutirilor se regăsesc în OMFP nr. 103/2016. Atunci când serviciile sunt scutite conform art. 292 din Codul fiscal, natura serviciului este cea care va determina aplicarea scutirii (*exemple: primele de asigurare, anumite servicii de natură financiar-bancară, servicii medicale etc.*)

Când beneficiarul din România **nu poate face dovada scutirii**, atunci se va considera că operațiunea este taxabilă și devine obligatorie plata TVA:

- **taxare inversă** la persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal;
- **plata efectivă** la persoana înregistrată conform art. 317 sau neînregistrată în scopuri de TVA.

Care este tratamentul TVA pentru achizițiile de servicii din Marea Britanie?

În cazul serviciilor prestate de prestatori stabiliți în Regatul Unit către beneficiari care sunt stabiliți pe teritoriul UE, regimul de TVA se determina în funcție de tipul serviciului prestat, calitatea beneficiarului (persoană impozabilă/ neimpozabilă) și totodată locul în care serviciile sunt prestate efectiv.

De la 1 ianuarie 2021 în cazul prestării de servicii B2B de către o persoană impozabilă cu sediul în Regatul Unit către o persoană impozabilă din UE (inclusiv România), locul operațiunii va fi în Uniunea Europeană acolo unde beneficiarul este stabilit, operațiunea va fi taxabilă din punct de vedere al TVA pe teritoriul UE, iar beneficiarul înregistrat în scopuri de TVA va fi obligat atât la colectarea cât și la deducerea taxei (taxare inversa) prin decontul de TVA. În cazul în care beneficiarul este neplătitor de TVA, atunci va face plata TVA prin decontul special de TVA.

Pentru achizițiile de servicii (B2B) de la persoane stabilite în Regatul Unit există obligativitatea declarării în decontul de TVA (D300) sau decontul special de TVA (D301), însă aceasta nu implică și obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă (D390). Începând cu anul 2021, Regatul Unit este tratat drept un stat terț, d.p.d.v. al TVA, caz în care nu se mai efectuează raportare informativă prin declarația 390. La art. 325 din Codul fiscal se menționează că declarația recapitulativă nu se menționează operațiunile intracomunitare (anterioare datei de 1 ianuarie 2021) realizate de persoane impozabile din România cu persoane impozabile din Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, cu excepția operațiunilor intracomunitare care implică transporturi de bunuri în/din Irlanda de Nord.

Achizițiile de servicii (B2B) de la persoane stabilite în Regatul Unit se declară de către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în formularul 394 la secțiunea F, iar persoanele neînregistrate în scopuri de TVA NU au obligația înregistrării speciale în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal.

Exemplul 1

Societatea Accounting Leader este plătitoare de TVA conform art. 316 din Codul fiscal. Societatea primește o factură de comision de la o societate din Elveția pentru o intermediere la o vânzare de bunuri.

Care sunt obligațiile fiscale și declarative ale beneficiarului?

Pentru prestarea serviciilor de comision nu se aplică nicio excepție prevăzută la art. 278, alin. (4)-(7) din Codul fiscal, astfel că se aplică regula generală privind prestarea de servicii între persoane impozabile de la art. 278, alin. (2) din Codul fiscal. În conformitate cu prevederile acestui articol, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este **locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice**. Prin urmare, în cazul nostru locul prestării este în România și operațiunea este impozabilă în România conform art. 268, alin (1) din Codul fiscal ca urmare a faptului că se îndeplinesc cumulativ cele 4 condiții:

- *operațiunea constituie sau este asimilată cu o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- *locul de prestare a serviciului este considerat a fi în România;*
- *prestarea serviciului este realizată de o persoană impozabilă;*
- *prestarea serviciului rezultă ca urmare a unei activități economice.*

Operațiunea este impozabilă în România din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată. Emiterea facturii de către furnizorul din Elveția se face fără TVA, locul prestării serviciilor fiind considerat a fi la beneficiar, în baza art. 278 alin. (2) din Codul fiscal și a pct. 15 alin. (7) din normele date în aplicarea acestui articol.

În cazul serviciilor de comision achiziționate nu se aplică nicio scutire de taxă prevăzută la art. 292 sau 294-296 din Codul fiscal, astfel că operațiunea este taxabilă în România. Conform art. 307, alin. (2) din Codul fiscal, **taxa este datorată de beneficiarul 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, chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6). Persoana impozabilă (beneficiarul) înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă taxa aferentă serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei conform art. 326, alin. (2) din Codul fiscal. Prin urmare, beneficiarul va aplica cota de TVA de 19% (cota standard) prin mecanismul taxării inverse. În decontul de TVA achiziția de servicii de la o persoană impozabilă din afara UE se declară **în decontul de TVA la rândul 7 și 22 FĂRĂ** preluarea sumelor la rândul 7.1 și 22.1. De asemenea, această achiziție se va declara **în formularul 394 la cartușul F** deoarece este o achiziție de servicii taxabile pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal.

În normele metodologice se menționează că în cazul serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de **prestatori stabiliți în afara Uniunii Europene** către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, **dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă,**

indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la **înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare** prevăzute la art. 316 (înregistrarea normală) și 317 (înregistrarea specială) din Codul fiscal. Aceasta nu este o achiziție intracomunitară de servicii, astfel că nu se declară în formularul 390.

Exemplul 2

Societatea Accounting Leader este neplătitoare de TVA și nu este înregistrată special în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal. Societatea primește o factură de servicii de consultanță de la o societate din Ucraina pentru un proiect IT.

Care sunt obligațiile fiscale și declarative ale beneficiarului?

Serviciile de consultanță prestate între persoane impozabile nu se încadrează la niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, astfel că se aplică regula generală de la art. 278, alin. (2) din Codul fiscal. Prin urmare, **locul prestării este locul unde este stabilit beneficiarul** serviciului și anume în România. Conform art. 307, alin (2) din Codul fiscal, taxa este datorată de persoana impozabilă care este beneficiarul 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. Indiferent dacă beneficiarul este sau nu înregistrat în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317 din Codul fiscal, acesta **are obligația de plată a TVA.**

Atenție! Aplicarea regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii.

În cazul achizițiilor de servicii conform regulii generale de la prestatori de servicii din afara UE **NU există obligația înregistrării speciale în scopuri de TVA** conform art. 317 din Codul fiscal. Până pe data de 25 a lunii următoare facturii trebuie raportată operațiunea și calculată TVA în decontul special de TVA (formular 301), în care se va trece aceste servicii la secțiunea 4 (fără preluare la 4.1). Decontul special se depune doar pentru lunile în care se realizează achiziții de bunuri sau servicii pentru care beneficiarul/cumpărătorul este obligat la plata TVA. TVA se va plăti la bugetul de stat până la aceeași dată. Declarația 301 și plata se fac pe codul de identificare fiscală și nu pe codul special de TVA pentru operațiuni intracomunitare (*dacă societatea ar fi avut acest cod*). Codul special de TVA conform art. 317 din Codul fiscal se utilizează numai pentru achizițiile de la furnizori/prestatori din UE. Din punct de vedere contabil TVA datorată este o taxă nerecuperabilă și se va include în costul de achiziție al serviciilor (nota contabilă 628 = 446).

Decontul de TVA formular 301 se completează prin raportarea facturii primite pentru achiziția de servicii de la un prestator din Ucraina, conform normelor reglementate de OPANAF 592/2016, astfel:

- *până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea taxei (exigibilitatea taxei intervine de regulă la data emiterii facturii fiscale) și se vor declara facturile primite la Secțiunea 4 „Operațiuni prevăzute la art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal”;*

- *plata taxei datorate, prezentată în formularul D301, se va face tot până la termenul de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care ia naștere exigibilitatea taxei.*

Exemplul 3

O societatea din Serbia facturează către societatea Accounting Leader un serviciu de descărcare de bunuri efectuat pe teritoriul Elveției. Bunurile sunt transportate din Italia în Elveția. Prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în Serbia, iar beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în România și anume înregistrată normal în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal

Care sunt obligațiile fiscale și declarative ale beneficiarului?

Locul serviciului de descărcare este în România, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Fiind un serviciu accesoriu unui transport legat direct de un export de bunuri, beneficiarul va justifica scutirea de taxă, deoarece prestatorul nu este o persoană impozabilă stabilită în România și beneficiarul ar fi avut obligația plății taxei conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal, dacă operațiunea nu ar fi fost scutită de taxă.

Această achiziție de servicii de la o persoană care nu este stabilită în UE nu reprezintă achiziție intracomunitară de servicii, astfel că **nu se declară în formularul 390**, indiferent că este scutită sau taxabilă. Dacă locul serviciilor accesorii transportului legat direct de exportul de bunuri este în România, scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal se justifică de beneficiarul serviciilor, dacă acesta ar fi persoana obligată la plata taxei conform art. 307 din Codul fiscal, în situația în care operațiunea nu ar fi scutită, pe baza următoarelor documente:

- *contractul încheiat cu prestatorul serviciilor;*
- *factura emisă de prestator;*
- *documentele din care să rezulte că serviciile sunt accesorii unui transport de bunuri care au fost exportate.*

Prin urmare, dacă beneficiarul justifică scutirea de TVA conform prevederilor de la art. 4 din OMFP nr. 103/2016, atunci **NU va aplica taxare inversă** și va declara achiziția doar la rândul 30 - *Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile* din decontul de TVA. Achiziția nu se va declara prin formularul 394 deoarece nu este o operațiunea taxabilă în România.

Dacă beneficiarul nu poate justifica scutirea de taxă, operațiunea este considerată taxabilă. Prin urmare, beneficiarul va aplica taxare inversă (4426 = 4427) și va declara achiziția în decontul de TVA la rândul 7 și 22 (fără preluarea sumei la rândul 7.1 și 22.1) și în declarația 394 la cartușul F.

Exemplul 4

Societatea Accounting Leader este o persoană stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA. Aceasta realizează în luna octombrie 2021 următoarele achiziții de servicii:

- a) servicii de promovare de la o societate din Norvegia care emite o factură cu cota de TVA aplicabilă în Norvegia;*
- b) achiziționează un software antivirus de la o societate din Australia care facturează cu TVA de 19% din România și având menționat codul care începe cu EU.*

Care sunt obligațiile fiscale și declarative ale beneficiarului?

Cazul a

În conformitate cu prevederile art. 278, alin. (2) din Codul fiscal, în cazul serviciilor de promovare locul prestării este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Prin urmare, în cazul nostru aceste **servicii sunt impozabile în România** și persoana obligată la plata TVA este beneficiarul serviciilor conform art. 307, alin. (2) din Codul fiscal. Prestatorul din Norvegia a emis factura cu TVA din Norvegia din următoarele cauze:

- *beneficiarul nu a emis un cod de înregistrare fiscală din România și atunci prestatorul a considerat că prestează serviciul unei persoane neimpozabile;*
- *a emis din greșeală factura cu TVA prin încadrarea greșită a serviciului sau din eroare.*

În acest caz există varianta ca beneficiarul să solicite prestatorului corectarea facturii fără TVA și să plătească TVA în baza formularului 301 prin evidențierea achiziției doar la secțiunea 4. În cazul în care prestatorul nu corectează factura, serviciul tot are locul prestării în România și beneficiarul rămâne în continuare cu obligația de a plăti TVA în România la o bază de impozitare care conține și TVA facturat de către prestatorul din Norvegia (**dublă impozitare**).

Cazul b

În acest caz, cel mai probabil, furnizorul nu a avut informații referitoare la faptul că beneficiarul este o persoană impozabilă și a fost încadrat drept o persoană neimpozabilă. Software-ul antivirus se încadrează la servicii electronice, iar serviciile electronice prestate de către o persoană impozabilă stabilită în afara UE către persoane neimpozabile stabilite în România sunt impozabile în România și obligația colectării TVA revine prestatorului prin aplicare cotei de TVA valabile în România. Codul EU este valabil numai la tranzacțiile efectuate de prestatori stabiliți în afara UE pentru serviciile electronice prestate către persoane neimpozabile.

La art. 307, alin. (6) din Codul fiscal se menționează că **persoana impozabilă stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA** conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor prestări de servicii prevăzute la art. 278 alin. (4) și (5) (*inclusiv în cazul serviciilor furnizate pe cale electronică*) sau al unor vânzări de bunuri la distanță, **nu este persoana obligată la plata taxei** dacă furnizorul/prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 - *Regimul special pentru servicii prestate de persoane impozabile nestabilite în Uniunea Europeană*. Prin urmare, în acest caz **beneficiarul NU are obligația de a plăti TVA** în România prin formularul 301 dacă prestatorul a aplicat regimul special pentru serviciile electronice. În cazul în care prestatorul corectează factura și emite fără TVA, atunci se va datora TVA în România prin plata efectivă la bugetul de stat și declararea achiziției prin formularul 301 la secțiunea 4.

Exemplul 5

Societatea Accounting Leader este o persoană stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal. Aceasta realizează în luna octombrie 2021 următoarele achiziții de servicii:

- I. servicii de consultanță de la o societate din Norvegia care emite o factură cu cota de TVA aplicabilă în Norvegia;*
- II. achiziționează un software antivirus de la o societate din Australia care facturează cu TVA de 19% din România și având menționat codul care începe cu EU.*

Care sunt obligațiile fiscale și declarative ale beneficiarului?

Cazul I

În conformitate cu prevederile art. 278, alin. (2) din Codul fiscal, în cazul serviciilor de consultanță prestate între două persoane impozabile locul prestării este în statul unde este stabilit beneficiarul serviciilor, adică în România. Pentru a putea deduce dacă beneficiarul este o persoană impozabilă, prestatorul poate solicita următoarele documente:

- *un cod de înregistrare în scopuri de TVA;*
- *un cod de identificare fiscală sau orice altă dovadă care să ateste faptul că clientul este o persoană impozabilă.*

În cazul de față beneficiarul trebuie să solicite ca factura să fie emisă fără TVA și TVA se va datora prin taxare inversă (4426 = 4427). Achiziția se va declara în decontul de TVA la rândul 7 și 22 (fără preluarea sumelor și la rândul 7.1 și 22.1) și în formularul 394 la cartușul F. Dacă factura nu este modificată, atunci locul prestării rămâne tot în România și beneficiarul va aplica taxare inversă la o bază de impozitare care va conține și valoarea TVA facturată de către prestatorul din Norvegia (dublă impozitare). În acest caz achiziția se va declara tot în decontul de TVA la rândul 7 și 22 (fără preluarea sumelor și la rândul 7.1 și 22.1) și în formularul 394 la cartușul F.

Cazul II

O persoană impozabilă nestabilită în Uniunea Europeană poate utiliza un regim special pentru toate serviciile electronice prestate către persoane neimpozabile din UE și anume poate să se înregistreze într-un singur stat membru (codul EU) și apoi să factureze cu TVA din statul unde este stabilită persoana neimpozabilă. Prin urmare, prestatorul a încadrat beneficiarul la persoane neimpozabile fie datorită faptului că nu a primit informațiile necesare, fie a emis greșit factura.

În cazul în care factura emisă aferentă serviciului electronic rămâne cu TVA de 19% colectat de prestator, atunci beneficiarul tot are obligația de a aplica taxare inversă și de a declara operațiunea în decontul de TVA la rândul 7 și 22 și în formularul 394 la cartușul F. Baza impozabilă la care se va aplica cota de 19% va conține și valoarea TVA facturată de către prestator. În situația în care factura emisă se corectează și este emisă fără TVA, atunci beneficiarul este persoana obligată la plata TVA și va aplica taxare inversă (4426 = 4427) și va declara achiziția în decontul

de TVA la rândul 7 și 22 (fără preluarea sumelor la rândul 7.1 și 22.1) și în formularul 394 la cartușul F.

Codul de TVA cu prefixul EU nu este un cod de TVA verificabil VIES deoarece persoanele impozabile stabilite în afara UE obțin acest cod de TVA pentru facturarea serviciilor către persoane neimpozabile din UE (*colectarea TVA din statul beneficiarului*). Acest cod de TVA este diferit de codul normal de înregistrare în scopuri de TVA (*nu apare în VIES*) și **nu se utilizează pentru operațiuni intracomunitare**. Operațiunea nu este o achiziție intracomunitară de servicii, astfel că nu se declară prin declarația recapitulativă (formular 390).

Atenție! Excepția referitoare la persoana obligată la plata TVA în cazul serviciile electronice prestate de către persoane impozabile nestabilite în România se aplică doar dacă beneficiarul este o persoană neînregistrată în scopuri de TVA.

Suntem o firma de
**CONTABILITATE,
AUDIT & CONSULTANTA,**
avand
12 ANI
experienta de lucru
in aceste domenii.

Echipa este formata din -

9 EXPERTICONTABILI
1 AUDITORSTAGIAR
2 INSPECTORIRESURSEUMANE
1 CONSULTANTFISCAL
1 AUDITORFINANCIAR
MEMBRUACCA

Când aveti nevoie de solutii pentru orice problema în aceste domenii (fie ca este vorba de o întrebare punctuala, de reflectarea unor înregistrari contabile, de un tratament fiscal ori monografie contabila pe o speta anume), va putem oferi sprijin, contactându-ne la -

OFFICE@ACCOUNTING-LEADER.RO

CONSULTANTA@ACCOUNTING-LEADER.RO

WWW.ACCOUNTING-LEADER.RO