

Propuneri vouchere

În cadrul art. 274¹ alin.(1) sunt preluate prevederile Directivei 2016/1065 referitoare la definițiile generale ale cupoanelor valorice.

Dat fiind specificul actului comunitar în discuție – directivă - transpunerea trebuie să aibă în vedere implementarea în legislația domestică a unor dispoziții clarificatoare care să reglementeze în detaliu modul de interpretare a situațiilor ce vor apărea în practică.

Aceste prevederi vor urmări obiectivele și cadrul conceptual al Directivei.

l) Prin urmare propunem să fie excluse din sfera de aplicare a noii legi următoarele:

- 1) Biletele de transport, bilete de admitere la spectacole, cinema, muzee, timbrele poștale și altele similare

Potrivit considerentului (5) din preambulul Directivei , reglementarea cupoanelor valorice nu ar trebui să influențeze tratamentul TVA actual al **biletelor de transport, biletelor de intrare la cinematografe si muzee, timbrele postale si altele asemenea**. În concret, trebuie înțeles că enumerarea anterior redată nu intră în sfera de aplicare a cupoanelor valorice.

Totodată, așa cum rezultă din considerente CJUE de la pct. 36-43 din cauza C-20/14 Air France-KLM, exigibilitatea de taxa intervine anticipat faptului generator atunci când sunt vândute bilete de avion care urmează să fie utilizate ulterior, fiind astfel considerate plata în avans a unor servicii, și nu cupoane valorice. Astfel, biletul de avion nu este un instrument pe care compania aeriana trebuie sa-l accepte ca plata pentru serviciul de transport, ci mai degrabă o plată în avans pentru acordarea dreptului de a călători, iar serviciul se consideră prestat atunci când compania aeriană efectuează zborul, indiferent dacă persoana care a cumpărat bilet va face sau nu călătoria respectivă. Decizia Curtii a apărut între prima versiune a directive privind voucherele și ultima versiune care a fost aprobată, prin urmare Curtea era la curent cu propunerile directivei.

- 2) **Voucherele cu titlu gratuit și voucherele de discount.**

Potrivit considerentului (4) din Preambulul Directivei, *normele nu ar trebui să vizeze instrumentele care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, dar nu-i conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.*

Nu vor fi considerate cu titlu gratuit însă voucherele care sunt oferite unei persoane drept recompensă sau ca parte a unui pachet de remunerare.

Exemplu:

1. un hotel oferă un voucher clienților săi pentru o noapte gratuită, care să fie utilizat cu ocazia unei viitoare cazări, este un voucher 100% gratuit.

2. Dar dacă operatorul B cumpără vouchere de la C, și B le oferă gratuit pentru a atrage viitori clienți, acesta nu este un voucher gratuit.

Vouchere de reducere, care conferă numai dreptul de a obține o reducere pentru cumpărări ulterioare (cupoane de discount care conferă un procent sau o valoare de X RON la achiziții viitoare de o sumă de achiziție minimă) nu reprezintă cupoane valorice în sensul Directivei.

II) Trebuie realizată o distincție clară între cupoanele valorice cu scop unic și cele cu scop multiplu luând în considerare criteriile specifice ale celor cu scop unic și, totodată, urmărindu-se scopul Directivei astfel încât includerea nenaturală (strict în baza interpretării textuale a prevederii generale) a unor instrumente în categoria cupoanelor cu scop unic să nu conducă la un efect contrar scopului vizat de actul comunitar.

Se recomandă clarificarea tipurilor de cupoane reprezentative din piață ce nu intră în aria cupoanelor cu scop unic, evitându-se astfel interpretări subiective care ar putea conduce la blocaje în activitatea economică a industriilor respective, cum ar fi:

- 1) **Cartelele telefonice** dau posibilitatea de a fi utilizate pentru mai multe scopuri cum ar fi: cumpărarea de bilete, acordarea de donații, servicii de telefonie, calificându-se astfel vouchere cu scop multiplu, care nu au exigibilitate de taxă la momentul vânzării ci numai la momentul prestării serviciilor. Serviciile de telefonie fiind servicii continue, faptul generator de taxa este stabilit la data la care este prevăzută prin contract plata acestor servicii, sau în lipsa unei astfel de prevederi contractuale, la data emiterii unei facturi (art 281 alin.(8) din C.fiscal). Pentru vânzarea de carduri telefonice nu este aplicabilă niciuna din aceste reguli, societatea de telefonie știind dacă cartela a fost utilizată pentru servicii de telefonie numai după o anumită perioadă, când va trebui să colecteze TVA. Dar, pentru a stabili data la care trebuie să colecteze, trebuie adăugat la art. 281 alin.(8) din Codul fiscal care este data faptului generator de taxa atunci când sunt vândute cartele de telefonie cu scop multiplu, de exemplu ar putea fi data la care societatea de telefonie stabilește cum a fost utilizată cartela, și eventual se va fixa un termen limită. O problemă pe care am identificat-o este cum va intra operatorul de telefonie în posesia datelor de identificare a beneficiarului pentru a emite factura, în cazul cartelelor vandute prin automate sau distribuitori.
- 2) **Tichetele de masă** permit achiziționarea hranei de la o rețea de furnizori plătitori sau neplătitori de TVA. Vor fi implicit excluse din aria cupoanelor cu scop unic necunoscându-se tratamentul TVA la data emiterii acestora (pot fi taxabile cu cota de 9% sau nu vor fi subiect de TVA în cazul achizițiilor de la neplătitori de TVA). Este discutabil însăși caracterul funcțional de cupon valoric cu scop unic în baza caracteristicilor tichetului, respectiv:
 - Reprezintă o *alocație individuală de hrană* în baza căreia pot fi procurate atât bunuri alimentare cât și servicii (restaurant). Într-o interpretare textuală, Directiva definește cupoanele drept (...) *contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii*. Dat fiind fluctuațiile și dimensiunea rețelei de furnizori, respectiv a bunurilor/serviciilor ce pot fi procurate, tichetul nu vizează nici un anumit bun/serviciu identificabil, precum nici un furnizor specific identificat (este un

instrument *many-to-many*). Nu ar exista consecvență în tratament în condițiile în care rețeaua de furnizori fluctuează și tratamentul TVA poate diferi pe durata de valabilitate a tichetului. Exemplu ipotetic în care tichetele de masă ar fi considerate SPV: Societatea A emite tichete de masă pe care le vinde societății B, care, potrivit legii, le acordă gratuit salariaților săi. Salariații cumpără bunuri de la magazinul C.

Conform art 274¹ alin.(2), A ar trebui să emită o factură cu TVA către B. B nu ar putea deduce TVA, nefiind o achiziție pentru activitatea economică, ci în scop personal. Transferul fără plată al tichetului către salariat, nu ar trebui să intre în sfera TVA. Magazinul C, atunci când vinde bunurile către salariați, nu va emite bonuri fiscale cu TVA, ci va emite factura cu TVA către emitentul tichetelor, respectiv A (conform art. 274¹ alin.(3) fraza a doua), de unde va încasa contravaloarea bunurilor vândute.

- 3) În aceeași categorie (cu cea a tichetelor de masă) se găsesc și **tichetele de vacanță** reglementate de lege (putând fi realizate achiziții pentru care TVA datorată nu este cunoscută: cotă diferită, regim diferit, achiziții de la plătitori/neplătitori).
- 4) **Voucherele emise de către agențiile de turism** vor intra în aria cupoanelor valorice cu scop multiplu în condițiile în care TVA datorată nu este cunoscută la momentul emiterii acestora (regim aplicabil, cota TVA, locul prestării). Implicit, voucherele a căror specificitate permite determinarea cu exactitate a taxei datorate vor intra în aria cupoanelor valorice cu scop unic.

III) Deși legea prevede în cazul bunurilor și al serviciilor când acționează o persoană în nume propriu și când acționează ca intermediar, fiind prevederi foarte noi cele referitoare la vouchere, precum și datorită tratamentului fiscal foarte diferit în cazul vânzării în nume propriu și ca intermediar, ar fi recomandabil să se menționeze în lege aceste informații. Poate să producă confuzii faptul că unele vouchere au înscrisă denumirea emitentului, care poate fi și persoana care va livra bunurile sau serviciile, dar voucherul poate fi cumpărat-revândut în nume propriu de alte persoane, și cei de pe lanț nefiind emitenții voucherului, ar putea fi considerați intermediari, ceea ce nu corespunde realității.

Exemplul 1) Dacă Rompetrol emite bonuri de combustibil (cu scop unic sau SPV), care sunt cumpărate de E-Mag și apoi sunt vândute către diverși clienți persoane fizice/juridice, se consideră că E-Mag acționează în nume propriu, deci potrivit art 274¹ alin.(2) din proiectul de lege, Rompetrol va emite o factură cu TVA către E-Mag, iar E-Mag va emite o factură cu TVA către cei care au cumpărat voucherul. Stația de benzină a Rompetrol care va vinde efectiv combustibilul va emite un bon fiscal fără TVA pentru partea din valoarea combustibilului acoperită de voucher și va colecta TVA pentru partea neacoperită de voucher.

Exemplul 2) Dacă Rompetrol emite bonuri de combustibil (SPV), dar E-Mag nu le cumpără, acționează doar ca intermediar, găsește clienți către care Rompetrol va emite facturi, E-Mag acționează doar ca intermediar, și atunci devin aplicabile prevederile art 274¹ alin.(3) din proiectul de lege (prima frază).

Deci în această variantă E-Mag nu va primi facturi de la Rompetrol pentru vouchere și nici nu va emite facturi către clienți pentru vouchere. E-Mag va fi considerat interediar, chiar dacă face încasări în numele și în contul Rompetrol, atâta timp cât nu va primi și nu va emite facturi pentru vouchere.

IV) Propunem ca la art. 274¹ alin. (3) să fie separat, deoarece conține două situații diferite. Astfel, a doua frază a alin. (3) se referă la o altă situație decât cea a vânzării voucherelor unice prin intermediari, este situația în care emitentul voucherului SPV nu este și persoana care va face livrarea/prestarea, considerându-se astfel că furnizorul/prestatorul va face livrarea/prestarea către cel care a emis voucherul. În acest sens, pentru o mai bună coerență a textului și logică a dispoziției legale se propune separarea acestor două prevederi în două paragrafe diferite și dispunerea acestora în ordine inversă.

Prevederea privind tratamentul taxei la nivelul furnizorului/prestatorului se recomandă a fi dispusă în continuarea prevederii generale de la alin. (1) referitoare la cuponul cu scop unic, pentru a se putea observa cum se încheie un flux de tranzacții constând în tranzacționarea în nume propriu a cupoanelor cu scop unic.

În plus, se propune completarea prevederii în sensul stabilirii încheierii fluxului: livrarea *fictivă* de la furnizor către emitent în momentul răscumpărării produsului:

” 3) În cazul în care furnizorul/prestatorul bunurilor sau serviciilor nu este persoana impozabilă care, acționând în nume propriu, a emis cuponul valoric cu utilizare unică, se consideră că furnizorul/prestatorul a livrat bunurile sau a prestat serviciile la care se referă cuponul valoric către persoana impozabilă care a emis în nume propriu cuponul, **în momentul achiziției bunului/serviciului în baza cuponului valoric.**”

Exemplu: A emite un voucher pentru cumpărarea de cărți din diverse librării. B cumpără acest voucher, apoi îl revinde către C, care îl revinde către D. D va utiliza cardul și va cumpăra cărți de la librăria E. Pe acest lanț: A emite factură cu TVA către B, B deduce TVA și revinde către C cu TVA, C deduce TVA și revinde cu TVA către D. D va deduce TVA, dacă utilizează cartile pentru activitatea sa economică, dar atunci când va cumpăra cartile din librăria E, nu va primi de la aceasta o factură cu TVA. Toate aceste facturări cu TVA sunt acoperite de art 274¹ alin.(2) din proiectul de lege. Librăria, atunci când D cumpără cărțile, va emite factură cu TVA către emitentul voucherului, respectiv către A, în baza art. 274¹ alin.(3) fraza a doua, în acest fel închizându-se circuitul.

Ulterior propunem dispunerea alin. (4) ce reglementează intermedierea cupoanelor în numele furnizorului/prestatorului:

”(4) În cazul în care transferul unui cupon valoric cu utilizare unică este realizat de o persoană impozabilă care acționează în numele unei alte persoane impozabile, respectivul transfer se consideră a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care se referă cuponul valoric, efectuată de către cealaltă persoană impozabilă în numele căreia acționează persoana impozabilă.”

V. Sesizăm de asemenea că vor fi necesare modificări și ale legislației privind casele de marcat, pentru a se adapta la cerințele impuse de aplicarea noilor prevederi

privind voucherele, în special atunci când sunt utilizate vouchere SPV. Relevante în acest sens sunt exemplele prezentate mai sus.

VI. În cazul voucherelor cu scop multiplu, recomandăm exemplificarea în norme a modului de calcul a bazei de impozitare a serviciului de distribuire al persoanei care intermediază vânzarea de MPV, întrucât directiva nu conține niciun fel de clarificări și s-ar putea ajunge la aplicarea incorectă datorată neînțelegerii prevederilor, de altfel destul de generale și care lasă loc oricărei interpretări.

Astfel de modele de calcul au fost menționate în expunerea de motive din documentul FISC 67, indicativ 9926/12, 2012/0102 (CNS):

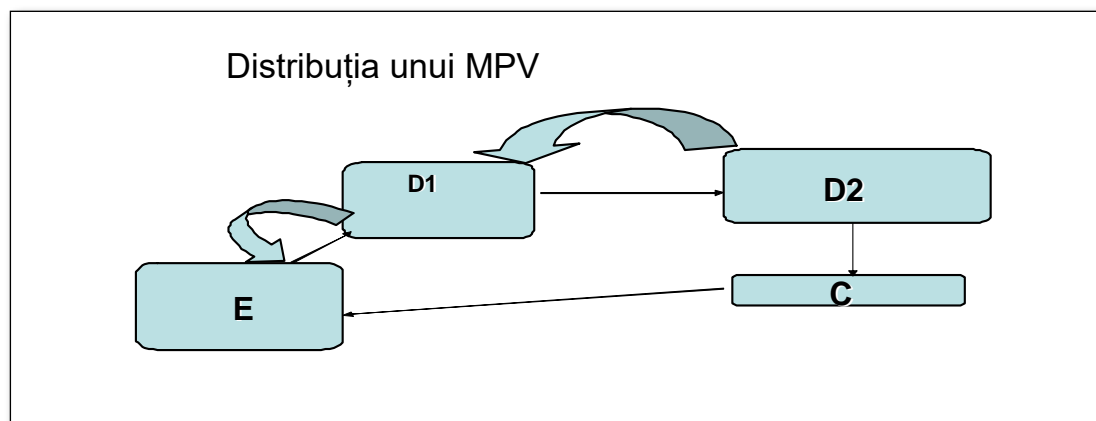
”Întrucât SPV-urile pot fi impozitate începând din momentul emiterii, distribuirea lor este relativ simplă. În schimb, distribuirea MPV-urilor prin intermediarii din cadrul unui lanț de vânzări poate fi mai complicată.

Există mai multe scenarii, dar într-unul dintre acestea prețul cu care emitentul (E) vinde MPV-ul la începutul lanțului este diferit de prețul plătit de client la finalul lanțului din cauza adaosurilor comerciale ale distribuitorilor. Clientul care cumpără MPV-ul la finalul lanțului plătește un preț mai ridicat decât contravaloarea obținută de emitentul unui cupon valoric la începutul lanțului. Dacă adaosul comercial nu ar fi corect calculat, ar exista o neconcordanță între TVA-ul (în aval) al emitentului și TVA-ul (în amonte) pe care clientul, care poate fi o persoană impozabilă cu drept de deducere, se așteaptă să-l găsească pe factură.

Acest mecanism este frecvent utilizat în distribuția cupoanelor valorice preplătite de telecomunicații.

Pentru a soluționa problema, se propune introducerea unui concept de valoare nominală - o valoare constantă stabilită inițial de emitentul MPV-ului - și tratarea oricărei diferențe pozitive dintre această valoare nominală și prețul plătit de un distribuitor al MPV-ului drept contravaloarea unui serviciu de distribuție. Distribuitorul (D1) prestează un serviciu de distribuție (impozitat) în favoarea emitentului (E). Distribuitorii ulterioari (D2) prestează un serviciu de distribuție similar în favoarea distribuitorului precedent (care le-a vândut MPV-ul).

Acest lucru poate fi ilustrat după cum urmează:



În acest exemplu, societatea E (un furnizor de telecomunicații) vinde unui distribuitor (D1) un MPV cu o valoare nominală de 100 EUR. D1 îi plătește emitentului 80 EUR. Diferența dintre valoarea nominală și prețul plătit este de 20 EUR. Această sumă este

considerată a fi contravaloarea (inclusiv TVA) unui serviciu de distribuție prestat de distribuitor în favoarea furnizorului de telecomunicații.

D1 va emite o factură către E, indicând costul serviciului de distribuție și TVA aplicabil. În ipoteza unei cote de TVA de 25%, serviciul de distribuție va costa 16 EUR, iar TVA va fi de 4 EUR.

D1 vinde apoi MPV-ul unui subdistribuitor, D2, pentru suma de 90 EUR. În acest caz, se consideră că D2 prestează un serviciu de distribuție în favoarea lui D1; D2 emite o factură care reflectă diferența dintre valoarea nominală (100 EUR) și suma plătită (90 EUR), și anume 8 EUR pentru serviciu, plus TVA, 2 EUR.

D2 vinde apoi cuponul valoric clientului final (C), pentru suma de 100 EUR. C utilizează cuponul valoric (un credit preplătit) pentru a beneficia de servicii de telecomunicații sau de alte servicii din partea lui E. Dacă acest lucru ar fi realizat în scopuri comerciale, C (o persoană impozabilă) ar primi de la E o factură pentru suma de 100 EUR, care include TVA.

Nicio factură cu TVA nu este emisă pentru vânzarea MPV-ului în niciuna dintre etapele lanțului de distribuție.

În ceea ce privește societatea E, furnizorul de servicii de telecomunicații și emitentul MPV-ului, aceasta va fi prestat servicii în valoare de 80 EUR cu TVA în aval de 20 EUR (tot în ipoteza unei cote de TVA constante de 25%, pentru exemplificare). Societatea E va fi suportat costuri de distribuție de 16 EUR (plus TVA în amonte de 4 EUR) pentru a înmâna MPV-ul clientului final.”