

II. Exigibilitatea TVA

12. TVA datorată la livrarea de produse pe baza de aviz de însoțire a mărfurilor

O societate comercială a livrat către o unitate militară cu aviz de însoțire a mărfurilor o cantitate de petrol la prețul unitar, înscriind pe aviz mențiunea: *“nu se facturează. Se restituie U.M. î...ș pentru stingerea litigiului”*. Organele de control fiscal au constatat că operațiunea de livrare mai sus menționată a fost evidențiată în contabilitatea societății printr-o înregistrare contabilă prin care s-a stins o obligație de plata față de unitatea militară la 30.11.2000 conform fișei pentru operații diverse a contului 401.1 - *“furnizori analitic”*. Înregistrarea contabilă s-a realizat prin creditarea în rșu a contului 401.1 - *“furnizori analitic”*-unitate militară.

Prin urmare s-a constatat încălcarea prevederile art. 2 alin. (2) lit. a și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, precum și a prevederilor pct.11.7 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 prin faptul că pentru cantitatea de petrol TH livrată către unitatea militară la un preț fără TVA, cu un aviz de însoțire a marfii nu a calculat, evidențiat și plătit bugetului de stat TVA.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că nici o lege nu interzice unei societăți comerciale să împrumute o cantitate de petrol și pe care ulterior să o restituie fără ca aceasta să facă obiectul unei facturi. Împrumutul petrolului de la unitatea militară s-a realizat pentru sprijinirea unui program al Ministerului Apărării Naționale pe care acesta nu l-a putut susține financiar și a cărui stopare în momentul respectiv aducea pagube de zeci de milioane dolari Ministerului Apărării Naționale și implicit statului român.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea datora suma stabilită în sarcina sa, în condițiile în care pentru livrările de petrol efectuate în baza unui aviz de însoțire a mărfurilor nu a întocmit factură fiscală.

În drept, art. 2 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare preciza că:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

a) livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale; î...ș”.

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art. 2 alin. (1) lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 15.03.2000. Mai mult, pct. 11.7 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Agenții economici care realizează operațiuni impozabile sunt obligați să consemneze livrările de bunuri și prestările de servicii în facturi sau în documente specifice, aprobate în condițiile prevăzute la art. 26 din ordonanță și de Hotărârea

Guvernului nr. 831/1997.

Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire furnizorii sunt obligați ca în termen de 3 zile lucrătoare de la data livrării să emită facturi și să le transmită clienților.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin pct. 11.7 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. S-a reținut faptul că, având în vedere prevederile legale anterior precizate, pentru livrările de petrol efectuate, societatea avea obligația consemnării acestora în facturi fiscale, precum și obligația evidențierii, calculării și virării la bugetul de stat a TVA aferentă. De asemenea, în baza aceluiași dispoziții legale, întrucât pentru cantitatea de petrol livrată către unitatea militară, societatea a întocmit un aviz de însoțire a mărfurilor, aceasta avea obligația ca, în termen de 3 zile lucrătoare de la data livrării, să emită facturi și să le transmită unității militare.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că nici o lege nu interzice unei societăți comerciale să împrumute o cantitate de petrol și pe care ulterior să o restituie fără ca aceasta să facă obiectul unei facturi, s-a reținut că acestea nu au fost susținute cu documente din care să rezulte o astfel de operațiune deoarece cantitatea de petrol achiziționată de contestatoare de la unitatea militară în anul 1999, conform proceselor verbale și notelor de recepție, deși nu a fost facturată de către unitatea militară, aceasta a fost înregistrată în patrimoniul societății în contul de materiale consumabile și ca obligație de plată față de unitatea militară chiar dacă plata nu a fost efectuată.

Mai mult, o parte din acest combustibil a fost vândut către terțe societăți, iar diferența a fost trecută în consumul de materiale al contestatoarei în baza unor bonuri de consum.

Având în vedere cele de mai sus, precum și pct.1.1 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 care preciza:

“Livrarea de bunuri mobile constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care actionează în numele acestora. Livrarea cuprinde toate operațiunile prin care se realizează transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile corporale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport în bunuri la capitalul social al societății comerciale”, argumentele societății în sensul că operațiunea a fost o restituire a unei cantități împrumutate au fost neîntemeiate.

Mai mult, pentru susținerea argumentelor anterior precizate, societatea nu a depus documente din care să rezulte că operațiunea efectuată de societate nu reprezenta o livrare de bunuri.

Având în vedere considerentele de mai sus, **contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

13. TVA aferentă activelor vândute de către o societate aflată în lichidare

Activele unei societăți comerciale au fost vândute către o societate din București. În data de 18.04.2000, societatea a încasat o sumă reprezentând avans din prețul datorat la data de 17.05.2000, societatea a încasat restul sumei, fără a întocmi însă facturi și fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă. Prin procesul verbal, organele

de control au calculat pentru perioada decembrie 1999 mai 2000 în sarcina contestatoarei, o taxă pe valoarea adăugată de plată și majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că predarea activelor către cumpărătorul din București, s-a efectuat în data de 20.07.2000, data la care s-a și emis factura către cumpărător. Societatea a considerat că procedura falimentului este o forma de executare silită, fiind deci aplicabile prevederile pct. 1.11 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. În ceea ce privește modul de soluționare a contestației, societatea a considerat că erau aplicabile prevederile Legii nr. 64/1995 și nu cele ale Legii nr. 105/1997.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă vânzarea de active aparținând unei societăți în lichidare putea fi asimilată unei executări silite și, implicit, pronunțarea asupra cuantumului taxei pe valoarea adăugată aferentă activelor vândute.

În drept, la art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

î...ș b) transferul proprietății bunurilor imobile între contribuabili, precum și între aceștia și persoane fizice î...ș.

Sunt asimilate cu livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, următoarele operațiuni:

î...ș d) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor în urma executării silite î...ș”.

În legătură cu acest articol, pct. 1.11 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza:

“Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile prin executare silită intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă debitorul este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și și-a exercitat dreptul de deducere pentru bunurile respective.

Nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile supuse executării silite, dacă debitorul nu avea obligația legală să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, precum și dacă bunurile în cauză sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Aceste prevederi se aplică și în cazul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile prin executare silită”.

Prin contestație, societatea a invocat prevederile normative menționate anterior, considerând că operațiunea în cauză se încadra în sfera executării silite.

S-a reținut faptul că, în legătură cu acest aspect s-a pronunțat direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor, respectiv direcția generală juridic și contencios, care a comunicat faptul că **“î...ș noțiunile de faliment și executare silită sunt două noțiuni juridice distincte î...ș”**, reglementate distinct după cum urmează: falimentul este specific dreptului comercial și, potrivit art. 695 Cod comercial, *“comerciantul care a încetat plățile pentru datoriile sale comerciale este în stare de*

faliment”; executarea silită aparține dreptului procesual civil, mai exact este o parte componentă a procedurii civile; există o seamă de instituții de drept și impedimente specifice executării silite, ce nu se întalnesc și în cazul falimentului, cum ar fi prescripția dreptului de a cere și a obține executarea silită, suspendarea voluntară expresă sau tacită, exprimată de voința creditorului, suspendarea obligatorie sau facultativă, perimarea, acordarea unui termen de plată - termenul de grație, termenul pentru înștiințarea prealabilă a debitorului, depunerea unei cauțiuni, decesul debitorului înainte de pornirea executării, timpul în care se poate face executarea, imobilul aparține unui minor sau interzis, beneficiul de discuțiune pe care îl poate opune detentorul unui bun ipotecat; în cazul în care debitorul refuză cu bună credință, pe baza unor excepții de fond, pe care le socotește întemeiate să-și plătească datoriile scadente nu trebuie considerat că se află în stare de încetare de plăți iar procedura ce trebuie urmată pentru valorificarea creanței refuzată la plată este cea de drept comun întrucât procedura reorganizării și lichidării judiciare nu este o cale de valorificare a creanțelor pe cale silită împotriva debitorului care nu-și achită obligațiile, ci o procedură care se aplica comercianților aflați în incapacitate de plată. Astfel, direcția generală juridic și contencios a precizat că *“în speță se aplică art. 2 alin. (1) lit. b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, în sensul că se calculează taxa pe valoarea adăugată ca urmare a încheierii contractului de vânzare cumpărare.*

De asemenea, direcția generală juridic și contencios din cadrul Ministerului Finanțelor a mai precizat următoarele: *“Î...ș în opinia noastră, procedura reorganizării și lichidării judiciare este o procedură care se aplică în cazul comercianților aflați în incapacitate de plată, distinctă de realizarea creanțelor pe calea executării silite.*

În consecință, în situația vânzării activelor unei societăți comerciale aflată în procedura lichidării judiciare operând transferul proprietății bunurilor imobile, în conformitate cu dispozițiile art. 2 alin. (1) lit. b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, se datorează taxa pe valoarea adăugată.

Apreciem că în acest caz nu se poate face aplicațiunea prevederilor art. 2 alin. (3) lit. d) din ordonanță și a pct. 1. 11 din normele de aplicare a acesteia aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care se referă la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor prin executare silită”.

Prin urmare, în cazul vânzării de active aparținând societăților în lichidare nu se aplicau prevederile normative specifice transferului dreptului de proprietate asupra unor bunuri ca urmare a executării silite ci se aplicau prevederile normative comune transferului dreptului de proprietate asupra acestor bunuri.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au stabilit că societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă activelor vândute, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia contestațiile formulate împotriva procesului verbal încheiat în 20.07.2000 se soluționau în conformitate cu Legea nr. 64/1995 și nu potrivit Legii nr. 105/1997, în vigoare la acea data, s-a reținut că în speță nu a fost vorba despre o procedură reglementată de Legea nr. 64/1995 pentru a fi incidente dispozițiile acestui act normativ, în acest sens fiind și o hotărâre judecătorească.

14. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factură fiscală

La data de 26.09.2000, o societate a emis către o societate din Craiova o factură pe care nu a înregistrat-o în evidența contabilă și pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acea factură. Ulterior emiterii facturii, la data de 30.09.2000, societatea a încheiat cu cumpărătorul un contract de vânzare-cumpărare prin care la capitolul 1 *“Obiectul contractului”* se preciza că *“societatea se obligă să livreze către societatea cumpărătoare produsele petroliere: motorină, benzină în cantitățile prevăzute în factură, la termenele de livrare conform comenzii, adică benzină - 200 t lunar, motorină - 250 t lunar”*. La capitolul 2 *“Modalitatea de plată și stabilirea prețului”* din contractul de vânzare cumpărare se preciza că vânzătorul achită în avans prin cesiune de creanță o anumită sumă de bani, iar o parte din aceasta sumă urma să fie achitată după ce contestatoarea livra carburanții prevăzuți în factură.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat că în luna septembrie 2000, societatea a emis factura fiscală către cumpărător, iar în urma verificărilor efectuate la acesta s-a constatat că factura sus-menționată a fost înregistrată în contabilitate iar taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost dedusă. S-a mai constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală în cauză, până la data controlului și nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, până la data de 31.12.2000, societatea nu a livrat mărfurile cuprinse în factură.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că, în conformitate cu contractul de vânzare cumpărare încheiat între cele două societăți, factura în cauză reprezenta o promisiune de livrare și nu o vânzare efectivă de mărfuri. Art.10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prevedea că obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, fapt susținut și de art. 12 din același act normativ.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili data la care devenea exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii din data de 26.09.2000 având în vedere faptul că produsele înscrise în factură se livrau lunar, la termene de livrare, conform contractului de vânzare cumpărare încheiat în data de 30.09.2000.

În drept, art. 12 alin. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor” iar la art. 12 alin. 3 din același act normativ se prevedea: “Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Pct. 7.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când:

a) factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor; î...ș”

Mai mult, speței îi erau aplicabile și prevederile art. 9 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv: *“Contribuabilul care înscrie taxa pe valoarea adăugată pe o factură sau pe un document legal aprobat este obligat să achite suma respectivă la bugetul de stat chiar dacă operațiunea în cauză*

nu este impozabilă potrivit prezentei ordonanțe de urgență”, având în vedere faptul că beneficiarul a dedus TVA înscrisă în factura ce făcea obiectul cauzei și pentru care vânzătorul nu a colectat această TVA. Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că obligația plății taxei pe valoarea adăugată lua naștere la data emiterii facturii.

În ceea ce privește argumentul societății contestatoare potrivit căruia factura fiscală reprezenta o promisiune de livrare și nu o vânzare efectivă de mărfuri, livrarea efectuându-se în baza contractului de vânzare cumparare, anexat la dosarul cauzei, acesta nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea contestatoare a facturat întreaga valoare a produselor ce urmau a fi livrate și nu a facturat, la termenele de livrare prevăzute prin contract, care reprezentau o convenție de livrare mărfuri în tranșe.

Ținând cont de cele de mai sus precum și de prevederile legale aplicabile în speță **s-a respins contestația formulată de societate ca neîntemeiată.**

15. Exigibilitatea TVA în cazul unei operațiuni consemnate într-un contract comercial la care ulterior s-a încheiat un addendum

La data de 14.02.2000, o societate comercială a încheiat cu o altă societate contractul de antrepriză al cărui obiect îl reprezenta efectuarea de către societatea contestatoare a unor lucrări privind investiția “*Amenajare instalație de procesare zahar brut*” la o Fabrică de zahăr. La data de 10.07.2000 a fost încheiat addendumul nr.1 la contractul de antrepriză prin care la art.3 se preciza că până la data încheierii addendumului cealalta societate a achitat antreprenorului doar o parte din suma prevăzută în contract, diferența urmând a se achita de către investitor în patru rate lunare astfel:

Rata I-a: până la data de 30.08.2000;

Rata a II-a: până la data de 30.09.2000;

Rata a III-a: până la data de 30.09.2000;

Rata a IV-a: până la data de 30.10.2000.

Totodată, la art. 5 din addendumul menționat mai sus se preciza: “*Proprietatea asupra investițiilor efectuate se transmite la investitor î...ș din momentul emiterii facturii.*” În luna iulie 2000, contestatoarea a emis o factură pentru care a înregistrat pe taxa pe valoarea adăugată colectată numai o parte din suma evidențiată în factură, diferența fiind înregistrată la taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Prin procesul verbal organele de control au constatat că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă contractului de antrepriză încheiat cu societatea respectivă, la întreaga valoare a contractului.

Prin contestația formulată, contestatoarea a precizat că a convenit la încheierea unui contract al cărui obiect era realizarea unor lucrări urmând ca plata să se efectueze în 4 rate lunare cu scadența în ziua de 30 a lunilor august, septembrie, octombrie și noiembrie 2000. Situația de mai sus era prevăzută și reglementată de art. 10 alin. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, acest contract putând fi transformat într-un contract cu plata în rate.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă contractului de antrepriza în condițiile în care acesta a fost modificat prin addendum.

În drept, art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa

pe valoarea adăugată preciza:

“Î...ș Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii cu plata în rate obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată intervine la data prevăzută pentru plata ratelor.”

Pct. 11.7 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Î...ș pentru prestări de servicii decontate pe bază de situații de lucrări facturarea se face în termen de 3 zile de la data întocmirii documentelor prin care furnizorii, prestatorii și beneficiarii au stabilit cantitățile livrate și serviciile prestate.

Documentele prevăzute la alineatul precedent se întocmesc în mod obligatoriu până la finele lunii următoare celei în care s-a efectuat livrarea de bunuri sau, după caz, prestarea de servicii.”

Prin procesul verbal contestat, organele de control au precizat faptul că la data încheierii addendumului, lucrările care au făcut obiectul contractului de antrepriză erau terminate și, deci obiectul acestui contract a fost îndeplinit în totalitate, fără a se fi efectuat o analiză în sensul că pentru prestările de servicii efectuate de societatea contestatoare și decontate pe bază de situații de lucrări, facturarea se făcea în termen de 3 zile de la data întocmirii documentelor prin care furnizorii, prestatorii și beneficiarii au stabilit cantitățile livrate și serviciile prestate.

Totodată, ar fi trebuit să se verifice devizele și situațiile de lucrări întocmite de antreprenor, respectiv de societatea contestatoare și data la care au fost acceptate de beneficiar conform proceselor verbale de recepție a lucrării semnate de beneficiar.

Având în vedere faptul că la dosarul cauzei nu se aflau anexate devize, procese verbale de recepție a lucrării, situații de lucrări, note contabile, deconturi de taxă pe valoarea adăugată **s-a desființat** în baza art. 9 alin. (3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **procesul verbal**, urmând ca organele de control să procedeze la o nouă verificare ținând cont de cele precizate în decizie, de situația lunară a taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în deconturile de taxă pe valoarea adăugată precum și de prevederile legale aplicabile în speță.

16. Exigibilitatea TVA în cazul prestărilor de servicii prevăzute în anexa la H.G. nr.211/2000

O societatea comercială „X” a încheiat cu societatea „Y” un contract de vânzare-cumpărare pentru produsele necesare înzestrării Armatei României. Conform înțelegerii contractuale, societatea *“avea obligația de a livra produsele contractate la termenele prevăzute în anexa nr.1 la contract, respectiv trimestrele II și III 1999”*. În luna decembrie 1999, societatea „X” a facturat către societatea în cauza, reparațiile capitale la motoare Turmo IV CA, pentru elicoptere la cutii transmisie spate, cutii transmisie intermediară, conform facturilor fiscale din data de 28.12.1999. Facturarea prestărilor de reparații capitale către societatea „Y” de către contestatoare s-a efectuat în baza proceselor verbale de recepție-autorecepție produs.

În data de 31.01.2001, societatea „X” a emis o factură fiscală către societatea „Y” cu care a încheiat contractul de vânzare-cumpărare prin care a stornat factura din

28.12.1999, iar în 09.02.2001, o altă factură fiscală prin care a stornat factura din 28.12.1999. Ulterior, cu o serie de facturi fiscale societatea a refacturat cu cota zero de TVA prestările efectuate inițial.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat că societatea „X”, prin efectuarea operațiunilor mai sus menționate, a încălcat prevederile art.10, alin.

(1) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevederi legale în vigoare la data de 28.12.1999 când s-a efectuat transferul de proprietate asupra reparațiilor capitale efectuate de contestatoare către societatea parteneră. Aceleași dispoziții legale au fost menținute și prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 în vigoare la datele de 31.01.2001 și 09.02.2001 când au fost stornate operațiunile de reparații capitale facturate în data de 28.12.2001.

Prin contestația formulată, societatea „X” a precizat că în conformitate cu contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu societatea parteneră avea obligația de a livra produsele contractate la termenele prevăzute, respectiv trimestrele II și III 1999.

Societatea a menționat că facturarea lucrărilor executate către societatea parteneră s-a efectuat în baza proceselor verbale de recepție/autorecepție fără ca acestea să fi fost livrate efectiv. TVA aferentă acestor facturi s-a regăsit în decontul TVA întocmit pentru luna decembrie 1999. Operațiunile de stornare a facturilor mai sus menționate, respectiv de refacturare în cursul lunilor februarie, martie și aprilie cu cota zero de TVA a produselor respective pe măsura livrării acestora au fost determinate de prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 208/2000 privind scutirea de TVA pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000 privind garantarea de către Ministerul Finanțelor Publice a unor împrumuturi externe pentru Ministerul Apărării Naționale. În anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000 la nr. crt. 2 era nominalizată cantitatea de 7 elicoptere modernizate SOCAT în colaborare cu societatea. Facturile stornate erau aferente produselor executate de societate exclusiv pentru lotul de 7 elicoptere modernizate SOCAT.

Reparațiile capitale pentru motoare TURMO IV C și ansamble mecanice aferente altor elicoptere, altele decât cele cu destinația modernizare SOCAT, au fost facturate cu TVA corespunzătoare către beneficiarii interni.

Actele normative mai sus menționate chiar dacă au fost cunoscute sau publicate cu întârziere, se refereau la o cantitate anume de produse, respectiv 7 elicoptere modernizate SOCAT nominalizate în Hotărârea Guvernului nr. 211/2000, produse care indiferent de momentul transferului de proprietate erau scutite de TVA. Neefectuarea acestor operațiuni a determinat pentru societatea contestatoare paguba, respectiv TVA aferentă facturilor stornate.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili data la care devenea exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de contestatoare către societatea parteneră cu care a încheiat contractul de antreprenoriat.

În drept, cap. III din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată preciza la art. 10 alin. (1) faptul că *“obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor*

imobiliare și prestării serviciilor” iar la art. 12 faptul că “exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naștere, de regulă, în momentul efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare sau prestării serviciilor.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art. 10 respectiv art. 12 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 în vigoare de la data de 15 martie 2000.

Având în vedere dispozițiile legale menționate anterior, s-a reținut că societatea avea obligația plății TVA aferentă serviciilor prestate către societatea parteneră la data prestării serviciilor, respectiv 28.12.1999, dată la care acestea au fost facturate.

S-a reținut, de asemenea, faptul că prin stornarea operațiunilor înscrise în facturile fiscale și refacturarea acestora cu cota zero de TVA, societatea a încălcat prevederile legale mai sus menționate întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, societatea datora la data de 28.12.1999 TVA aferentă prestațiilor de servicii efectuate.

Prin urmare, **contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Argumentele societății referitoare la faptul că operațiunile în cauză au fost determinate de prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 208/2000 privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000 privind garantarea de către Ministerul Finanțelor a unor împrumuturi externe pentru Ministerul Apărării Naționale, precum și de faptul că în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000 la nr. crt. 2 era nominalizată cantitatea de șapte elicoptere modernizate SOCAT în colaborare și cu societatea contestatoare, iar facturile stornate erau aferente produselor executate de societate exclusiv pentru lotul de șapte elicoptere modernizate SOCAT, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit art. 15 alin. (2) din Constituția României “*legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale mai favorabile*” iar potrivit art. 78 “*legea se publică în Monitorul Oficial al României și intră în vigoare la data publicării sau la data prevăzută în textul ei*”. Data efectuării prestațiilor de servicii și facturarea acestora a fost 28.12.1999 iar prevederile legale invocate de contestatoare au intrat în vigoare la datele de 22.11.2000, respectiv de 30.03.2000, date la care actele normative în discuție au fost publicate în Monitorul Oficial, în textul acestora nefiind prevăzut un termen de intrare în vigoare, producând astfel efecte de la data publicării.

17. Exigibilitatea TVA în condițiile modificării clauzelor privind plata în rate printr-un addendum la contract

În baza contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu un furnizor, o societate a achiziționat vinuri vrac și îmbuteliate, precum și must concentrat. În baza acestui contract, furnizorul a emis în luna noiembrie 2002 un număr de 6 facturi fiscale iar societatea a dedus integral, în luna noiembrie 2002, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi. Societatea a depus cerere de rambursare TVA, solicitând restituirea sumei înscrisă în decontul de TVA al lunii martie 2003, aferentă perioadei octombrie 2002 - martie 2003, rezultată inclusiv ca urmare a exercitării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată menționată anterior.

Printr-un proces verbal încheiat, organele de control au vizat soluționarea cererii de rambursare TVA înscrisă în decontul de TVA al lunii martie 2003 și care era aferentă perioadei octombrie 2002 - martie 2003. Astfel, s-a constatat că în baza contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu furnizorul, societatea a achiziționat vinuri vrac și îmbuteliate, precum și must concentrat. Din anexa la contract a rezultat că plata urma să se facă în 48 rate lunare începând cu martie 2003. În baza acestui contract, furnizorul a emis în luna noiembrie 2002, un număr de 6 facturi fiscale. La stabilirea graficului de plăți nu au fost luate în considerare plățile facute anterior încheierii contractului cu titlu de "avans marfă". Prin actul adițional nr. 1 s-a confirmat faptul că până la data de 07.03.2003 nu s-a efectuat nici o plată și s-a convenit că suma de plată aferentă primei rate să se achite până la data de 30.09.2003. Toate plățile efectuate de societate către furnizor în perioada octombrie 2002 - februarie 2003 au fost considerate ca fiind plăți pentru alte livrări de bunuri și servicii decât cele care au făcut obiectul contractului.

Întrucât în cazul livrărilor de bunuri cu plata în rate, exigibilitatea TVA intervenea la data prevăzută pentru plata ratelor, s-a stabilit ca taxa pe valoarea adăugată nu era exigibilă și nu putea fi înregistrată în contul 4426 "TVA deductibilă" decât la data prevăzută pentru plata ratelor. Urmare a celor de mai sus s-a procedat la recalcularea situației TVA de plată / de recuperat aferentă perioadei verificate.

Organele de control au precizat și faptul că societatea a prezentat actul adițional nr. 2/10.03.2003 la contract, din analiza căruia a rezultat că toate clauzele contractuale care au avut consecințe asupra obligațiilor fiscale, respectiv asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, au fost modificate într-o manieră care să infirme constatările anterioare, astfel încât documentul în cauză nu a putut fi luat în considerare.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că în data de 12.11.2002 a încheiat cu furnizorul un contract de vânzare cumpărare privind vin și must concentrat, suma stabilită urmând a fi plătită eșalonat, conform graficului de plăți anexat contractului. Prin actul adițional nr. 1 s-a stabilit că scadența primei rate să fie 30.09.2003, iar prin actul adițional nr. 2 s-a anulat graficul de plăți anexat la contract, s-a convenit că din plățile ce urmau a se efectua o parte să fie efectuate până la data de 07.03.2003, o altă parte să fie considerată ca fiind achitată în contul contractului iar o altă parte să fie achitată în cel mult un an de la data de 10.03.2003. Societatea a precizat că cele două părți nu au considerat contractul în cauză ca fiind unul cu plata în rate, cu consecințe asupra exigibilității taxei pe valoarea adăugată, furnizorul colectând iar societatea deducând integral în luna noiembrie 2002 taxa pe valoarea adăugată aferentă, înscrisă în facturile emise în baza contractului. Societatea a mai precizat și faptul că activitatea furnizorului a fost supusă unui control fiscal de fond, în urma căruia nu s-au constatat deficiențe privind modul de colectare a taxei pe valoarea adăugată în cauză.

Societatea a considerat că, oricum, graficul de plăți a fost valabil doar pentru perioada 12.11.2002 - 10.03.2003 și că începând cu data de 10.03.2003 avea dreptul să își exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, societatea a considerat că la data controlului îndeplinea toate condițiile legale privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de control cu rea credință neluând în considerare mențiunile înscrise în actul adițional nr. 2.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili data la care devine exigibilă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizor în baza unui contract de vânzare cumpărare, în condițiile în care societatea a prezentat la data

controlului un act adițional care modifica clauzele contractuale inițiale privind plata în rate a contravalorii bunurilor în cauză.

În drept, la art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza că *“dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă”*, în condițiile în care la art. 16 alin. (3) din același act normativ se stipula faptul că *“pentru livrările de bunuri cu plata în rate exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data prevăzută pentru plata ratelor”*. Or, din contractul de vânzare cumpărare și din anexa la contract, depuse în copie la dosarul cauzei a rezultat că plata urma să se facă în 48 rate lunare începând cu martie 2003, iar din actul adițional nr. 1, anexat în copie la dosarul cauzei a rezultat că suma de plată aferentă primei rate urma să se achite până la data de 30.09.2003, restul termenelor scadente și sumelor de plată stabilite prin graficul de plăți rămânând neschimbate.

Prin urmare, în forma să inițială, contractul de vânzare cumpărare intra în categoria celor cu plata în rate, contestatoarea neavând dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată decât la data prevăzută pentru plata ratelor și corespunzător sumelor de plată, așa cum legal au stabilit organele de control.

S-a reținut însă că la dosarul cauzei se afla anexat în copie actul adițional nr. 2 la contractul de vânzare-cumpărare datat 10.03.2003 prezentat și organelor de control înainte de încheierea procesului verbal din 09.06.2003, act adițional prin care s-au convenit următoarele:

“Î...ș Art. 5.1 din contractul de vânzare cumpărare se modifica în sensul că plata contravalorii mărfurilor se va face integral conform prețurilor stabilite la art. 2.1 din contractul de vânzare cumpărare. Graficul de plăți cuprins în anexă la contractul de vânzare cumpărare se anulează î...ș”.

De asemenea, prin actul adițional nr. 2 la contractul de vânzare-cumpărare s-a convenit că *“plata prețului se va face integral, în cel mult 1 an de la data de 10.03.2003” și că “pentru perioada 10.03.2003 - 10.03.2004, cumpărătorul datorează vânzătorului dobânzi de 0.01 % / zi calculate la prețul rămas de achitat”*.

S-a reținut că actul adițional nr. 2 la contract purta ștampilele celor două societăți și semnăturile reprezentanților acestora, exprimând deci voința celor două părți de a renunța la clauzele referitoare la plata ratelor și de a considera operațiunea respectivă drept o vânzare - cumpărare cu plata ulterioară, purtatoare de dobânzi, și nu o vânzare cumpărare cu plata în rate.

În acest sens, art. 969 din Codul civil precizează:

“Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante.

Ele se pot revoca prin consimțământul mutual sau din cauze autorizate de lege”.

De asemenea, potrivit art. 973 din Codul civil, *“convențiile n-au efect decât între părțile contractante”*, astfel încât contractul modificat conform înțelegerii părților, valabil încheiat, producea efecte de opozabilitate față de terți, calitate pe care o aveau și organele fiscale. În aceste condiții, organele de control ar fi trebuit să țină cont de noua situație creată începând cu data de 10.03.2003 prin încheierea între cele două părți a actului adițional nr. 2 la contract sau, după caz, să dovedească afirmațiile potrivit cărora actul adițional nr. 2 a fost antedat, fiind întocmit cu scopul de a modifica natura contractului și de a infirma constatările organelor de control.

Or, deși din actul de control contestat și din referatul cu propuneri de soluționare

a contestației a rezultat existența unor suspiciuni ale organelor de control privind realitatea informațiilor cuprinse în documentele prezentate de societate și scopul întocmirii acestor documente, printr-o adresă anexată la dosarul cauzei, organul de control a comunicat faptul că actul de control nu a fost înaintat organelor de cercetare penală, iar din celelalte documente aflate la dosarul cauzei nu a rezultat reaua credință a societății privind încheierea și prezentarea actului adițional nr. 2 la contract.

În ceea ce privește măsura de respingere a cererii de rambursare ca fiind nedepusă în termen, s-a reținut că, așa cum de altfel s-a recunoscut și prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, legislația în vigoare nu prevedea o astfel de sancțiune pentru cazurile în care cererea de rambursare era depusă ulterior datei depunerii decontului de TVA din care a rezultat suma solicitată la rambursare.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nu se putea efectua decât în urma verificării documentelor prevăzute la art. 3 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1006/2002, documente care nu au fost depuse la dosarul cauzei, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat procesul verbal**, în vederea refacerii acestuia de o altă echipă decât cea care a încheiat procesul verbal contestat, analizării actului adițional nr. 2 la contractul din 12.11.2002, stabilirii situației TVA de plată/de recuperat aferentă perioadei supusă verificării și soluționării cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legale menționate anterior, prin noul act de control urmând a se analiza și celelalte argumente ale societății.

18. Data începând de la care TVA devine exigibilă pentru activități de prestări servicii cu caracter continuu

O societate a prestat servicii de salubritate în perioada august 1999 - mai 2001 către beneficiari interni și a emis facturile aferente în luna următoarei celei în care acestea au fost efectiv prestate de societate. Organele de control fiscal au constatat că societatea a încălcat dispozițiile art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și ca urmare au procedat la stabilirea obligațiilor societății, respectiv la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă lunilor în care societatea a prestat servicii și nu la data facturării așa cum a procedat societatea.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că întrucât serviciile prestate reprezentau prestații de interes public privind asigurarea condițiilor igienico-sanitare a populației iar numărul de persoane comunicat de asociațiile de proprietari fiind raportat în luna următoare pentru luna expirată (conform contractelor încheiate de societate cu asociațiile respective), acest fapt a condus la facturarea cu întârziere față de data executării serviciilor. În susținerea contestației, societatea a prezentat un număr de zece contracte de prestări servicii încheiate cu mai mulți beneficiari interni și unde se preciza natura prestațiilor, respectiv se stipula că în sarcina contestatoarei intră: *“ridicarea și incarcarea reziduurilor menajere”* precum și *“transportul încărcăturii î...ș la rampa de gunoi î...ș”* și prin urmare, dată fiind natura acestor prestații facturarea urma să se facă cu întârziere, respectiv: *“în termen de 15 zile de la comunicarea nr. de persoane până cel târziu 15 ale lunii următoare pentru luna expirată”*.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili data începând de la care taxa pe valoarea adăugată devenea exigibilă în condițiile în care societatea a desfășurat activități de prestări servicii cu caracter continuu, în speță activități de salubritate, în luna anterioară celei în care a emis facturile aferente către beneficiari.

În drept, art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu toate modificările și completările ulterioare, respectiv din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

“Obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare și prestării serviciilor.”

Începând cu data publicării în Monitorul Oficial a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv 15.03.2000, în legătură cu acest articol s-a instituit o excepție consacrată în art. 12 alin. 4, respectiv:

“Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.

Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii care se efectuează continuu - energie electrică, termică, gaze naturale, apă, servicii telefonice și altele similare -, precum și pentru cele la care se încasează, de regulă, avansuri, exigibilitatea intervine la data stabilirii debitului clientului pe bază de factură fiscală sau de alt document legal.”

Analizând cele două texte de lege s-a reținut că de regulă taxa pe valoarea adăugată devenea exigibilă chiar de la data efectuării livrării bunurilor, transferului proprietății bunurilor imobiliare și respectiv prestării serviciilor, însă în cazul în care acestea erau efectuate în mod continuu reprezentând servicii prestate privind furnizarea energiei electrice, apei, a gazelor naturale și altele similare, etc., exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervenea la data stabilirii debitului pe bază de factură fiscală sau alt document legal. S-a reținut, de asemenea și faptul că prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organele de control s-a recunoscut că *“activitatea desfășurată este în flux continuu (activitatea de salubritate)”* și, prin urmare, contestatoarea se încadra în excepția prevăzută la art. 12 alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000.

Din situația de calcul a taxei pe valoarea adăugată redată prin procesul verbal a rezultat că s-a influențat TVA de plată și cu taxa pe valoarea adăugată aferentă prestațiilor efectuate în luna mai 2001 dar care au fost facturate în iunie 2001, luna ce nu a intrat în perioada verificată, aspect de care organele de control nu au ținut cont la stabilirea debitului de plata. Prin urmare, având în vedere că în susținerea contestației societatea a prezentat documente ce nu au fost avute în vedere de organele de control, respectiv un număr de 10 contracte încheiate cu beneficiari interni din care rezulta natura serviciilor prestate - ce nu au fost analizate de organele de control și care determinau exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, în baza art. 3 alin. (3) din Ordonanța de Urgență

a Guvernului nr. 13/2001 care preciza:

“Contestatorul poate depune în dovedirea contestației formulate acte care nu au fost avute în vedere de organul de control” și ținând cont de faptul că la dosarul cauzei nu erau anexate deconturile de TVA lunare pentru perioada când au fost calculate obligațiile fiscale ale societății și majorările de întârziere aferente, pentru a se putea determina influențele asupra situației taxei pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat fapt ce influența și calculul majorărilor de întârziere, **actul de control a fost desființat**, o alta echipă de control urmând a proceda la recalcularea lunară a taxei pe valoarea adăugată pentru aceeași perioadă cu respectarea reglementărilor anterior precizate.

19. Data la care devenea exigibilă TVA colectată aferentă serviciilor prestate unor clienți, în situația în care contravaloarea acestor servicii a fost facturată inițial cu cota zero de TVA iar ulterior a fost facturată cu cota de TVA de 19%

Printr-o notă de constatare, organele de control fiscal au constatat că în perioada martie - mai 2000, societatea a efectuat transporturi aferente unor exporturi de mărfuri, întocmind facturi cu cota zero de TVA. În luna iulie 2000, societatea a stornat facturile în cauză și a întocmit o factură în lei, cu TVA. S-a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii iulie 2000 și respectiv la majorarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă lunilor martie - mai 2000 cu sumele corespunzătoare.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că inițial a întocmit facturi în valută, cu cota zero de TVA și, ulterior, datorită lipsei de valută din partea beneficiarului a întocmit facturi în lei, cu TVA, considerând însă că pe perioada februarie - iulie beneficia de cota zero de TVA datorită faptului ca stornarea facturilor inițiale nu s-a datorat modului greșit de facturare ci unor motive obiective.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili data la care devenea exigibilă taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă serviciilor prestate unor clienți, în situația în care contravaloarea acestor servicii a fost facturată inițial cu cota zero de TVA, iar ulterior a fost facturată cu cota de TVA de 19%.

În drept, la art. 10 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată se preciza:

“Obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare și prestării serviciilor”.

Aceste prevederi se regaseau, cu unele modificări de forma și la art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, în vigoare de la 15.03.2000.

În ceea ce privește cota de TVA ce se aplica în cazul prestărilor de servicii în cauză, la art. 17 lit. B din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost completată și modificată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999 se preciza că se beneficiază de cota zero de TVA pentru:

“a) exportul de bunuri, efectuat de agenți economici cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României;

Î...ș i) *prestări de servicii efectuate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României î...ș”.*

Aceste prevederi se regăseau, cu unele modificări de formă și la art. 17 lit. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, în vigoare de la 15.03.2000. Prin urmare, pentru a fi putut beneficia de cota zero de TVA pentru transporturile efectuate, societatea avea obligația, printre altele, de a face dovada încasării valutei prin cont bancar, în caz contrar aplicându-se cota de TVA aferentă prestărilor de servicii la intern. În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, aceasta intervenea, în speță, la data prestării serviciilor, facturate clienților.

Mai mult, la pct. 9.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

“Nerespectarea prevederilor pct. 9.3 - 9.8 privind justificarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atesta livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. În cazul în care la verificarea aplicării cotei zero de taxă pe valoarea adăugată s-au avut în vedere termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate, organele de control aveau obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă”.

Prin urmare, măsura organelor de control de diminuare a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii iulie 2000 și respectiv de majorare a taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă lunilor februarie - mai 2000 cu sumele corespunzătoare a fost legală, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

20. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor importate.

O societate nu a plătit taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii de prestări servicii externe primită în baza contractului de prestări servicii externe din data de 30.12.1999 încheiat cu prestatorul. Întrucât data intrării documentului, respectiv a facturii externe nu a putut fi identificată, organele de control au stabilit ca dată scadentă data procesului verbal de recepție a lucrărilor, respectiv data de 30.06.2000. Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat că societatea a diminuat taxa pe valoarea adăugată de plata cu taxa pe valoarea adăugată aferentă unei facturi de prestări servicii externe.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că pct. 10.10 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată era nelegal deoarece stabilea ca principiu faptul că un agent economic nu poate deduce taxa pe valoarea adăugată mai mult decât colectează.

Totodată societatea a mai precizat că organele de control s-au rezumat la aplicarea unor principii prevăzute în textele de lege și nu au recurs la regulile de

interpretare sistematică prin coroborarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată cu dispozițiile Legii nr. 64/1995, republicată.

Societatea a mai precizat că, chiar dacă altor societăți li s-ar fi aplicat prevederile pct. 10.11 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 nu se putea încadra în aceste prevederi întrucât era societate declarată în faliment și a continuat activitatea de exploatare în cadrul procesului de lichidare judiciară.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor importate.

În drept, pct. 7.7 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern.”

Mai mult, pct. 7.8 din actul normativ menționat mai sus prevedea: *“În situația în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7.”*

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că prin contestație societatea nu a adus nici un argument pertinent în susținerea cauzei, care să înlăture constatările organelor de control, aceasta **a fost respinsă ca neîntemeiată și neargumentată.**