

IV. Justificarea scutirii la plata TVA

52. Modul de aplicare a O.U.G. nr.208/2000 privind scutirea de plata TVA a unor bunuri

O societate comercială a încheiat cu o firmă din Israel un contract al cărui obiect l-a constituit efectuarea de reparații capitale și modernizarea unor elicoptere aflate în proprietatea Ministerului Apărării Naționale. În capitolul privind obiectul contractului au fost definite noțiunile cu care opera acest contract precizându-se că: *“Termenul ‘Program’ înseamnă modernizarea elicopterelor cu sistemul SOCAT î...ș”*. *“Termenul ‘Ministerul Apărării Naționale’ va însemna proprietarul Elicopterelor î...ș ce fac obiectul modernizării conform Programului, beneficiarul Programului și Utilizatorul final al Elicopterelor modernizate”*.

Organele de control fiscal au constatat că în perioada 28.11.2000-21.09.2001, societatea a realizat și livrat produse și a prestat servicii scutite de TVA în baza Hotărârii Guvernului nr.211/2000 privind garantarea de către Ministerul Finanțelor a unor împrumuturi externe pentru Ministerul Apărării Naționale pe care le-a înregistrat în contabilitate ca export cu cota zero de TVA. Urmare a faptului că în deconturile de TVA aceste operațiuni nu au fost evidențiate potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.208/2000 privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările 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 la vânzări scutite de TVA, organele de control au dispus în sarcina societății măsura de a determina pentru valoarea vânzărilor scutite de TVA pro rata anuală și a regulariza TVA de dedus prin decontul lunii decembrie 2001, conform pct.10.16 cap.X din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.965/2000.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că în mod eronat organele de control au constatat că operațiunile derulate în baza contractului încheiat cu firma din Israel intră sub incidența prevederilor Hotărârii Guvernului nr.211/2000 și potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.208/2000 sunt operațiuni scutite de TVA întrucât *“în această operațiune comercială”* contestatoarea *“a fost subcontractant”* al firmei din străinătate, apreciind că a efectuat livrări la export *“într-o operațiune clasică de export”*.

Contestatoarea a considerat că încadrarea operațiunii la export a fost corectă susținând că *“nu a facturat nici un serviciu către Ministerul Apărării Naționale”* iar marfa livrată către firma din Israel a fost importată de Ministerul Apărării Naționale ulterior de la aceasta firmă.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă operațiunile derulate de contestatoare în baza contractului încheiat cu firma din Israel sunt operațiuni scutite de TVA sau sunt operațiuni supuse cotei zero de TVA și implicit dacă măsura dispusă de organele de control în sarcina societății de a calcula pro rata anuală și a regulariza TVA deductibilă prin decontul de TVA al lunii decembrie 2001 este legală.

În drept, prin art.1 din Hotărârea Guvernului nr. 211/2000 privind garantarea de către Ministerul Finanțelor a unor împrumuturi externe pentru Ministerul Apărării Naționale se precizează că:

“Se autorizează Ministerul Finanțelor să garanteze în numele și în contul statului, în proporție de 100%, pentru Ministerul Apărării Naționale, prin Regia Autonomă “Romtehnica”, împrumuturi externe în limita a 223 milioane dolari S.U.A., precum și primele de asigurare, dobânzile, comisioanele și alte costuri aferente împrumuturilor, pentru realizarea programelor de achiziții și modernizare de tehnică militară, prevăzute în anexa) care face parte integrantă din prezenta hotărâre”.*

În lista anexă la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000, la pct.2 s-a prevăzut că programul *“Elicopter IAR + 330 modernizat SOCAT”* pentru beneficiarul *“Programului și Utilizatorul final al Elicopterelor modernizate”* va fi realizat de societatea contestatoare pentru partenerul extern din Israel.

Prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 208/ 2000 privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările 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 s-a prevăzut că:

“(1) Livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate de producătorii sau prestatorii din România prevăzuți în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000, cu modificările ulterioare, către partenerii externi ai Ministerului Apărării Naționale prevăzuți în aceeași anexă, precum și livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate de aceștia, pentru realizarea obiectivelor prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000, cu modificările ulterioare, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

(2)Contractele comerciale pentru realizarea obiectivelor prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000, cu modificările ulterioare, se derulează prin Regia Autonomă “Romtehnica” în calitate de comisionar al Ministerului Apărării Naționale”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din interpretarea obiectului și a clauzelor contractului semnat în data de 1.11.2000 a reieșit că acesta era un contract de prestări servicii pentru realizarea programelor de achiziții și modernizare de tehnică militară efectuate de către societatea contestatoare în favoarea firmei din Israel partenerul extern al Ministerului Apărării Naționale.

Conform înțelegerii contractuale, în perioada 28.11.2000 - 21.09.2001, pentru prestațiile efectuate, contestatoarea a emis facturi către firma din Israel în care a înscris mențiunea *“Scutit de plata TVA prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.208/2000 și Hotărârea Guvernului nr.211/2000”*, dar aceste facturi au fost înregistrate în contabilitatea societății ca export cu cotă zero de TVA.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, s-a reținut că prestațiile efectuate de contestatoare în baza contractului s-au realizat conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr.211/2000, așa cum de altfel a recunoscut și contestatoarea înscriind în facturile emise mențiunea *“Scutit de plata TVA prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.208/2000 și Hotărârea Guvernului nr.211/2000”* drept pentru care avea obligația de a le evidenția în decontul de TVA ca operațiuni scutite de TVA.

Prin urmare, având în vedere faptul că legislația în vigoare la data emiterii facturilor aferente prestațiilor efectuate în baza contractului încheiat cu firma din Israel

prevedea că aceste operațiuni sunt scutite de TVA, organele de control au procedat legal dispunând societății măsura de a calcula pro rata anuală și de a regulariza TVA deductibilă prin decontul lunii decembrie 2001. Totodată, s-a reținut faptul că deși societatea preciza că a efectuat o operațiune de export, aceasta nu era susținută cu documente avându-se în vedere faptul că exportul consta în livrarea bunurilor în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export, la dosarul cauzei neexistând DVE din care să rezulte ca marfa a părăsit teritoriul României.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia *“a efectuat o operațiune clasică de export”* nu a putut fi astfel reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din punct de vedere al criteriilor de teritorialitate operațiunile derulate în baza respectivului contract, respectiv reparații și modernizarea elicopterelor aflate în dotarea Ministerului Apărării Naționale din România se încadrează în grupa serviciilor efectuate asupra bunurilor mobile corporale care se impozitează potrivit cap.III pct.3.5 litera d) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, cu modificările și completările ulterioare la locul unde serviciile sunt prestate efectiv, respectiv în România. Pentru aceste operațiuni se aplică regulile și cotele de impozitare prevăzute de ordonanța de urgență.

Referitor la motivația societății potrivit căreia *“beneficiază de cota zero de TVA”* aceasta a fost neîntemeiată întrucât potrivit pct 9.20 din aceleași norme, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000:

“Sunt supuse cotei zero de TVA potrivit art.17 lit.B i) din ordonanța de urgență:

a)serviciile prestate de contribuabili înregistrați ca plătitori de TVA, contractate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se situează în străinătate potrivit criteriilor stabilite la cap.III”.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea societății potrivit căreia prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.208/2000 se referă la contractele încheiate între firma din Israel și Romtehnica întrucât chiar dacă contractul care face obiectul cauzei nu a fost derulat prin Romtehnica, așa cum prevede actul normativ menționat, aceasta nu schimbă natura operațiunilor care au fost derulate în baza acestui contract și care au avut drept scop realizarea obiectivelor prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr.211/2000, cu modificările ulterioare, precum și încadrarea acestora din punct de vedere al TVA.

Întrucât în lista anexa la Hotărârea Guvernului nr. 211/2000 la pct.2 s-a prevăzut că programul *“Elicopter IAR + 330 modernizat SOCAT”* pentru beneficiarul *“Programului și Utilizatorul final al Elicopterelor modernizate”* va fi realizat de societatea contestatoare pentru partenerul extern din Israel a rezultat că operațiunile care au făcut obiectul cauzei, emise în baza contractului erau operațiuni scutite de TVA. În consecință, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

53. TVA aferentă vânzărilor de combustibil tip M

În perioada ianuarie - august 1999, o societate a vândut combustibil tip M către persoane fizice, întocmind facturi pentru vânzările en - gros, iar pentru vânzările prin stația închiriată întocmind doar moneta zilnice. În cazul tuturor acestor livrări de

combustibil tip M, societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă. În plus, societatea nu a înregistrat în contabilitate un număr de șase facturi, din care patru au fost emise pe numele unor persoane fizice și au vizat livrări de combustibil tip M.

Așadar, organele de control au constatat că în cazul acestor livrări de combustibil tip M, societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă. Din facturile întocmite în cazul vânzărilor en - gros de combustibil tip M, direct de la unitățile producătoare, s-a constatat că unele persoane fizice au achiziționat cantități mari de combustibil, între 12 și 552 tone, fapt pentru care s-a procedat la verificarea realității acestor tranzacții, respectiv la verificarea persoanelor și mijloacelor de transport evidențiate în facturile în cauză.

S-a constatat astfel că o parte din persoanele fizice înscrise în facturi nu au achiziționat combustibil tip M, o parte din persoanele fizice înscrise în facturi nu se regăseau în evidențele Inspectoratelor județene de poliție, unele din mijloacele de transport înscrise în facturi nu erau adecvate transporturilor de combustibil, în cazul anumitor livrări nu au fost efectuate curse cu mijloacele de transport menționate în facturi, etc. De asemenea, din verificările efectuate la proprietara stației declarată de contestatoare ca fiind închiriată, a rezultat faptul că, în perioada supusă verificării, această societate nu a avut relații comerciale cu societatea contestatoare. În plus, cantitățile declarate ca fiind comercializate prin stația închiriată, au depășit în unele cazuri capacitățile acesteia. Întrucât societatea nu a putut justifica destinația pentru consum casnic a combustibilului tip M vândut pe bază de facturi sau declarat ca fiind vândut prin stația închiriată, organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că operațiunile de vânzare a combustibilului tip M către populație, prin stația închiriată și prin stația proprie sunt scutite de TVA, cu drept de deducere întrucât legea nu prevede cantități limită de combustibil ce pot fi vândute către persoane fizice.

De asemenea, societatea a considerat că, în cazul livrărilor de combustibil pe bază de facturi au fost respectate prevederile legale.

Societatea a precizat și faptul că organele de poliție ale Inspectoratului județean de poliție au identificat persoanele înscrise în facturile în cauză, considerând nereale constatările organelor de control potrivit cărora unele persoane fizice nu existau sau au declarat că nu au cumpărat combustibil.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă vânzările de combustibil tip M efectuate în perioada ianuarie - august 1999 erau scutite cu drept de deducere din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că acesta a fost livrat în vederea consumului casnic.

În drept, art. 6 lit. A pct. k din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările din Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 și Ordonanța Guvernului nr. 2/1998, în vigoare în perioada supusă verificării, prevedea:

“Sunt, de asemenea, scutite:

î...ș k) 8 produsele și serviciile prevăzute mai jos:

*1. combustibil pentru consum casnic, lemne de foc, cărbuni, combustibil tip M, tip P și lichid ușr pentru calorifer, gaz petrolier lichefiat și gaze naturale
î...ș.*

Produsele și serviciile prevăzute la pct. 1 - 4 sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată la agenții economici din rețeaua de desfacere, de distribuire și de prestare către populație, la așezămintele de creștere și de ocrotire a copiilor, la căminele de bătrâni și de pensionari, iar aceștia își vor exercita, pentru aceste livrări și prestări de servicii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă cumpărărilor de bunuri și prestărilor de servicii destinate operațiunilor menționate mai sus”.

Referitor la acest articol, pct. 4.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se prevedea:

“Se încadrează în prevederile de mai sus numai agenții economici care desfac, distribuie bunuri sau, după caz, prestează servicii către populație, așezăminte de creștere și de ocrotire a copiilor, cămine de bătrâni și de pensionari prin unități sau subunități proprii și care justifică destinația produselor și serviciilor în scopurile prevăzute la art. 6 lit. A. k) 8 din ordonanță prin documente procurate și întocmite potrivit reglementărilor în vigoare.

Desfacerea, distribuirea bunurilor sau, după caz, prestarea serviciilor respective către alți agenți economici se supun taxei pe valoarea adăugată în cotele legale”.

Prin urmare, pentru a putea beneficia de aceste prevederi legale, societatea avea obligația de a dovedi că produsele vândute au fost destinate consumului casnic.

În acest sens este și avizul dat într-o speță similară de către direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor, respectiv direcția impozite indirecte, care a precizat:

“Furnizorii acestor bunuri care nu justifică cu documente, procurate și întocmite potrivit reglementărilor în vigoare, destinația pentru consum casnic au obligația facturării și achitării la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată. În conformitate cu prevederile art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Conform prevederilor art. 1 din anexa 1B la Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și corecta utilizare a formularelor cu regim special de înscriere și numerotare, cum sunt: facturile, avizele de însoțire a mărfii, alte documente, cu ajutorul cărora se stabilesc volumul de activitate, plățile și încasările efectuate în raport cu bugetul de stat, clienții, furnizorii sau cu alte persoane fizice și juridice. Persoanele menționate la alineatul precedent, care utilizează formulare specifice cu regim special ce nu se regăsesc în anexa nr. 1A la hotărârea menționată anterior vor solicita Ministerului Finanțelor avizul pentru utilizarea machetelor acestora, cu respectarea normelor de tipărire, evidență, întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie, potrivit art. 1 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, furnizorii de combustibil tip M aveau obligația să emită documente care să asigure demonstrarea provenienței pe timpul transportului și să demonstreze destinația pentru consum casnic care dădea

dreptul la livrare în regim de scutire de TVA cu exercitarea dreptului de deducere.

Menționăm, de asemenea, că justificarea destinației pentru consum casnic nu trebuie limitată numai la documentele care trebuie emise și la modul lor de întocmire, ci trebuie să se aibă în vedere și cantitatea și frecvența cu care se aprovizionează persoana fizică astfel încât să se poată demonstra că se utilizează exclusiv în scopuri casnice”.

Așa cum au constatat organele de control și cum a rezultat și din documentele anexate la dosarul cauzei, în cazul facturilor întocmite pentru vânzările en - gros de combustibil tip M, direct de la unitățile producătoare, persoanele fizice au achiziționat cantități mari de combustibil, între 12 și 552 tone, cu mult peste nevoile consumului casnic. În plus, în urma cercetărilor efectuate, organele de control au constatat că o parte din persoanele fizice înscrise în facturi nu au achiziționat combustibil tip M, o parte din persoanele fizice înscrise în facturi nu se regăseau în evidențele Inspectoratelor județene de poliție, o parte din mijloacele de transport înscrise în facturi nu erau adecvate transporturilor de combustibil, în cazul anumitor livrări nu au fost efectuate curse cu mijloacele de transport menționate în facturi, etc.

În ceea ce privește vânzările prin stația închiriată, societatea nu a prezentat nici la data controlului și nici ulterior documente care să justifice destinația combustibilului, ci doar monedă pentru încasările în numerar, documente care nu cuprindeau elementele de identificare ale cumpărătorilor, cantitățile aprovizionate și frecvența aprovizionărilor, destinația combustibilului, astfel încât nu au avut calitatea de document justificativ în sensul Legii contabilității nr. 82/1991 și nu au constituit formulare precizate de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997. În plus, așa cum a rezultat din documentele anexate la dosarul cauzei, în perioada supusă verificării, asociatul societății care a închiriat stația a declarat că nu a avut relații comerciale cu societatea contestatoare. De asemenea, cantitățile declarate ca fiind comercializate prin stația închiriată depășeau în unele cazuri capacitățile acesteia.

În ceea ce privește vânzările de combustibil tip M înscrise în cele patru facturi emise pe numele unor persoane fizice și neînregistrate în contabilitate, prin contestație societatea a adus ca argument suplimentar faptul că obligația de plată a fost stinsă cu ocazia inventarierii efectuate în data de 01.11.2000, când contravaloarea bunurilor constatate lipsă în gestiune a fost achitată de către asociatul unic al societății. Acest argument nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a precizat prin actul de control contestat și cum a rezultat din documentele anexate la dosarul cauzei, societatea a încasat contravaloarea bunurilor în cauză, la sfârșitul anului 1999, nu a constatat și evidențiat nici o lipsă în gestiune și, în plus, nu a specificat în procesul verbal de inventariere încheiat în data de 01.11.2000 natura bunurilor lipsă, astfel încât bunurile înscrise în facturi nu au putut fi considerate ca reprezentând lipsuri în gestiune. Mai mult, așa cum a rezultat din nota explicativă anexată la dosarul cauzei, asociatul unic al societății a recunoscut omiterea înregistrării în contabilitate a acestor facturi.

Având în vedere faptul că societatea nu a putut face dovada destinației pentru consum casnic a combustibilului tip M livrat către persoane fizice, pentru care au fost întocmite facturi și a combustibilului tip M declarat ca fiind livrat prin stația închiriată a rezultat că organele de control au procedat în mod legal la calcularea taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă acestor vânzări de bunuri, **contestația societății fiind respinsă ca neîntemeiată.**

54. TVA aferentă livrărilor de gaze naturale către agenți economici producători de energie termică destinată populației efectuate în perioada iulie -august 1998.

O societate a livrat gaze naturale unor agenți economici producători de energie termică fără a colecta taxa pe valoarea adăugată. Prin proces verbal de control s-a constatat că în perioada decembrie 1994 - iunie 1999, societatea a livrat gaze naturale către diverși agenți economici producători de energie termică, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă, deși în acea perioadă erau scutite de TVA cu drept de deducere doar livrările de gaze către populație și/sau livrările de energie termică către populație

Prin contestație, societatea a precizat că livrările de gaze către centralele termice din cadrul Conel și către alți agenți economici producători de energie termică pentru consumul populației au fost facturate fără TVA în baza unor adrese ale Ministerului Finanțelor și a prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 240/1997.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de gaze naturale către agenți economici producători de energie termică destinată populației, efectuate în perioada iulie - august 1998.

În drept, la art. 6 lit. A pct. k8) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța Guvernului nr. 2/1998, în vigoare în perioada menționată anterior se preciza că erau scutite

“produsele și serviciile prevăzute mai jos:

1. combustibil pentru consum casnic, lemne de foc, cărbuni, combustibil tip M, tip P și lichid ușr pentru calorifer, gaz petrolier lichefiat și gaze naturale;

Î...ș 3. energie termică pentru consum casnic;

Î...ș Produsele și serviciile prevăzute la pct. 1 - 4 sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată la agenții economici din rețeaua de desfacere, de distribuire și de prestare către populație, la așezămintele de creștere și de ocrotire a copiilor, la căminele de bătrâni și de pensionari, iar aceștia își vor exercita, pentru aceste livrări și prestări de servicii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă cumpărărilor de bunuri și prestărilor de servicii destinate operațiunilor menționate mai sus”.

S-a reținut că, în legătură cu aceste prevederi, în soluțiile privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, aprobate prin Decizia Comisiei centrale fiscale a impozitelor indirecte din Ministerul Finanțelor Publice, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 769/ 03.12.2001, Partea I s-au făcut următoarele precizări:

“Livrările de gaze efectuate în perioada iulie 1993 - 11 septembrie 1998 pentru producerea de energie termică destinată populației sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, cu exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente cumpărărilor de bunuri și prestărilor de servicii destinate acestor operațiuni, în baza prevederilor art. 6 lit. Ai)11 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, în perioada iulie 1993 - 27 august 1997 și ale art. 6 lit. Ak)8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 34/1997, în perioada 28 august 1997 - 11 septembrie 1998”.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că societatea nu avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de gaze destinate producerii de energie termică, efectuate în perioada iulie - august 1998, fapt pentru care s-a admis contestația societății.

55. TVA aferentă livrărilor de gaze naturale către agenți economici producători de energie termică destinată populației efectuate în perioada septembrie 1998 - iunie 1999.

Printr-un proces-verbal de control s-a constatat că în perioada septembrie 1998 - iunie 1999, societatea a livrat gaze naturale către diverși agenți economici producători de energie termică, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă, deși în acea perioadă erau scutite de TVA cu drept de deducere doar livrările de gaze către populație și/sau livrările de energie termică către populație.

Prin contestație, societatea a precizat că livrările de gaze către centralele termice din cadrul CONEL și către alți agenți economici producători de energie termică pentru consumul populației au fost facturate fără TVA în baza unor adrese ale Ministerului Finanțelor și a prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 240/1997.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de gaze naturale către agenți economici producători de energie termică destinată populației, efectuate în perioada septembrie 1998 - iunie 1999.

În drept, prin art. 6 lit. A pct. k8) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța Guvernului nr. 2/1998 se preciză că erau scutite “produsele și serviciile prevăzute mai jos:

1. combustibil pentru consum casnic, lemne de foc, cărbuni, combustibil tip M, tip P și lichid ușr pentru calorifer, gaz petrolier lichefiat și gaze naturale;

î...ș 3. energie termică pentru consum casnic;

î...ș Produsele și serviciile prevăzute la pct. 1 - 4 sunt scutite de plata taxei pe valoarea adăugată la agenții economici din rețeaua de desfacere, de distribuire și de prestare către populație, la așezămintele de creștere și de ocrotire a copiilor, la căminele de bătrâni și de pensionari, iar aceștia își vor exercita, pentru aceste livrări și prestări de servicii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă cumpărărilor de bunuri și prestărilor de servicii destinate operațiunilor menționate mai sus”.

În legătură cu acest articol, la pct. 4.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, în vigoare din luna septembrie 1998, se preciza:

“Se încadrează în prevederile de mai sus numai agenții economici care desfac, distribuie bunuri sau, după caz, prestează servicii către populație, așezămintele de creștere și de ocrotire a copiilor, cămine de bătrâni și de pensionari prin unități sau subunități proprii și care justifică destinația produselor și serviciilor în scopurile prevăzute la art. 6 lit. A. k) 8 din ordonanță prin documente procurate și întocmite potrivit reglementărilor în vigoare.

Desfacerea, distribuirea bunurilor sau, după caz, prestarea serviciilor respective către alți agenți economici se supun taxei pe valoarea adăugată în cotele legale”.

Prin urmare, societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de gaze naturale către agenți economici producători de energie termică destinată populației, **efectuate în perioada septembrie 1998 iunie 1999.**

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că o eventuală colectare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de gaze naturale către producătorii de energie termică ar fi dus la majorarea prețului final de livrare a energiei termice livrate populației deoarece, așa cum s-a reținut anterior, la art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare se preciza foarte clar că energia termică livrată populației era scutită de TVA cu drept de deducere. Astfel, taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de gaze naturale către producătorii de energie termică ar fi fost recuperată de aceștia prin exercitarea dreptului de deducere și nu, așa cum eronat a susținut contestatoarea, prin includerea acesteia pe cheltuieli, cu consecința majorării prețului final de livrare a energiei termice. De asemenea, Hotărârea Guvernului nr. 240/1997, cu modificările și completările ulterioare, invocată de contestatoarea, nu prevedea necolectarea taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de gaze către agenții economici producători de energie termică destinată populației. Prin urmare **s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată.**

56. TVA datorată pentru livrările de propan către populație

Pentru livrările de propan către populație, în perioada iunie 1998-august 1999, o societate a emis facturi fără a colecta TVA considerând ca operațiunea era scutită de TVA. Prin procesul verbal încheiat urmare a cererii de rambursare de TVA pentru luna august 1999. Organele de controlau procedat la majorarea TVA colectată pe luna august 1999 iar suma înscrisă de societate în decontul de TVA la rândul de regularizari nu a fost acceptată la regularizare ca reprezentând TVA aferentă livrărilor de propan către populație din perioada iunie 1998-iulie 1999.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că neîntemeiată legal majorarea TVA colectată cu suma aferentă vânzării către populație a propanului în perioada iunie 1998 - august 1999. Contestatoarea a considerat că aceste livrări erau scutite de TVA în baza art.6 lit.a paragraf K 8) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată deoarece propanul era gaz petrolier lichefiat.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă operațiunea de livrare de propan către populație era scutită de TVA sau era operațiune impozabilă.

În drept, prin Ordonanța Guvernului nr.2/1998, pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 3 /1992 privind taxa pe valoarea adăugată la art.6, lit.A, k. 8) se preciză că:

“Sunt scutite de TVA produsele combustibil pentru consum casnic, lemn de foc, cărbuni, combustibil tip M, tip P și lichid ușr pentru calorifer, gaz petrolier lichefiat și gaze naturale.

Aceste produse sunt scutite de plata TVA la agenții economici din rețeaua de desfacere, de distribuire și de prestare către populație care își vor exercita dreptul de

deducere a TVA aferentă cumpărărilor de bunuri destinate operațiunilor menționate mai sus “.

Rezultă că în accepțiunea acestui articol era scutit de TVA numai agentul economic care comercializa către populație gaz petrolier lichefiat, așa cum de altfel a precizat printr-o adresă a direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor. De asemenea, prin răspunsul comunicat de Ministerul Industriei și Comerțului s-a precizat că propanul face parte din tipul gazelor lichefiate dar *“conform STAS nr.66/1978, gazul petrolier lichefiat (aragaz) este un amestec de propan și butan în proporție de 12 % propan și 87 % butan.”*

În același sens s-a pronunțat și o societate specializată în cercetare precizând că: *”Propanul face parte din tipul gazelor lichefiate, este sau poate fi un component pentru gaz petrolier lichefiat GPL, însă în nomenclatorul de produse chimice, conform STAS 8723/1970 se livrează pentru utilizări industriale și anume:*

Tip I -materie primă pentru piroliză sau sinteze organice

Tip II -solvent pentru dezasfaltare.

Prin urmare, propanul, ca gaz lichefiat, poate participa în domeniul produselor de uz casnic, numai drept component pentru gaz petrolier lichefiat în proporție de 12 %.”

Întrucât, din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut că obiectul contestației îl constituia operațiunea de livrare propan, nemenționată ca scutită prin actul normativ invocat de contestatoare a rezultat că măsurile dispuse de organele de control au fost legale, drept pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația.**

Pe rolul Curții Supreme de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de societatea comercială „X” împotriva sentinței Curții de Apel „X”- Secția contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar, instanța Supremă a constatat următoarele:

Societatea comercială „X” în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice a solicitat anularea parțială a deciziei de soluționare a contestației și a procesului verbal de control precum și restituirea sumei reprezentând TVA nerambursat rezultat din vânzările de propan către populație, reținut fără titlu legal. Reclamanta a susținut că în mod greșit și fără suport legal Ministerul de Finanțe a respins ca fiind fără obiect contestația întrucât suma reprezentând TVA aferentă livrărilor de propan către populație nu a fost rambursată iar contestația are ca obiect sume și măsuri stabilite prin actul atacat.

Curtea de Apel, prin sentință a respins acțiunea ca nefondată, reținând că sumele în discuție provin din procese verbale încheiate în perioada iunie 1998 iulie 1999 ce nu au fost contestate de reclamantă. Cu ocazia controlului efectuat la 14 octombrie 1999 pentru soluționarea cererii de rambursare TVA, organul de control nu a făcut decât să constate că în mod greșit această sumă, datorată în baza unor procese verbale anterioare necontestate a fost inserată de societate în decontul lunii august 1999, ca TVA de rambursat aferent acestei luni și din acest motiv soluția a fost de respingere.

Considerând hotărârea netemeinică și nelegală, reclamanta a declarat recurs susținând că soluția instanței de fond are la bază o gravă eroare de fapt, rezultând din aprecierea greșită a probelor administrate, că s-a aplicat greșit legea, în speță negăsindu-și aplicarea art.3(4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 12/2001 ci dispozițiile

art.21 și 33 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată și modificată, normele legale în vigoare excludeau societatea recurentă de la plata sumei cu titlu de TVA. Este nerelevant că s-a respins la rambursare suma, ea înțelegând să conteste doar procesul verbal de regularizare TVA din 14 octombrie 1999.

Recursul a fost considerat ca fiind nefondat.

Prin decizie, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a respins la pct. 1 ca fiind fără obiect contestația formulată de societate pentru TVA de rambursat. La pct.2 a desființat capitolul din procesul verbal încheiat de administrația finanțelor publice pentru TVA de rambursat în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și aceleași impozite, conform celor precizate în decizie. A dispus ca verificarea să fie efectuată de o altă echipă de control decât cea care a întocmit procesul verbal contestat și desființat în parte prin decizie. La pct.3 a dispus punerea în aplicare a deciziei 22 decembrie 1999 emisă de Ministerul Finanțelor. Obiectul acțiunii îl constituie doar pct. 1 din decizie iar critica privește soluția dată atât de organele pârâte cât și de instanță, susținându-se ca nerelevantă juridic respingerea la rambursare a sumei reprezentând TVA întrucât societatea a înțeles să conteste doar procesul verbal de regularizare TVA din 14 octombrie 1999.

În fapt, prin acte de control încheiate în perioada 5 august 1998 - 7 septembrie 1999 de Direcția de control financiar fiscal și Administrația finanțelor publice, urmare a cererilor de restituire TVA depuse de societate, s-a procedat la impozitarea operațiunii de livrare propan către populație drept pentru care s-a stabilit TVA calculat și neacceptat la rambursare.

Orice contestație nu poate avea ca obiect alte sume și măsuri decât cele stabilite prin actul atacat arată art.3 alin.4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice. În cauză, nu este îndeplinită această cerință, suma reprezentând TVA se compune din TVA neacceptată la rambursare prin procesele verbale încheiate în perioada iunie 1998 - octombrie 1998 iar diferența din procesele verbale încheiate în perioada noiembrie 1998 - iulie 1999, procese verbale necontestate de reclamantă. Organul de control la 14 octombrie 1999 a constatat doar că în mod greșit societatea a inserat în decontul lunii august 1999 această sumă și legal a respins-o ca fără obiect. În consecință, nu poate fi primită susținerea că în speță ar fi aplicabile dispozițiile art.21 și 33 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 republicată și modificată, iar apărarea că normele legale excludeau societatea de la TVA nu putea fi făcută decât în procesele verbale inițiale care au stabilit-o, or societatea nu a înțeles să le atace.

Soluția instanței fiind temeinică și legală, recursul s-a privit ca nefondat și în baza art.312 Cod procedură civilă a fost respins.

57. Dobânzile și comisioanele bancare aferente creditelor externe contractate cu Banca Europeană de Investiții și sfera de aplicare a TVA

În perioada verificată, respectiv octombrie 1999 - aprilie 2000, o regie a achitat dobânzi și comisioane bancare aferente creditelor externe contractate cu Banca

Europeană de Investiții. Prin procesul verbal, organele de control au constatat că în perioada octombrie 1999 - aprilie 2000, regia nu a constituit și nu a virat taxa pe valoarea adăugată pentru unele servicii contractate cu prestatori cu sediul în străinătate, în speță dobânzi și comisioane bancare aferente creditelor externe contractate cu Banca Europeană de Investiții.

Regia a contestat o parte din măsurile dispuse prin procesul verbal, precizând ca în anexa nr. 15 a actului de control au fost incluse eronat unele plăți la extern pentru care nu se datora taxa pe valoarea adăugată, respectiv, plăți de dobânzi și comisioane aferente creditelor contractate de România prin Ministerul Finanțelor cu Banca Europeană de Investiții. În susținerea celor de mai sus, contestatoarea a anexat o adresă Ministerului Finanțelor Publice.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă regia avea obligația să evidențieze și să achite taxa pe valoarea adăugată pentru dobânzile și comisioanele bancare aferente creditelor externe contractate cu Banca Europeană de Investiții sau dacă prestările de servicii constând în acordarea de împrumuturi purtătoare de dobânzi și comisioane bancare, contractate de regie cu Banca Europeană de Investiții erau scutite de TVA.

În drept, la art. 6 lit. B pct. f) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 se preciza că erau scutite de TVA *“bunurile și serviciile din import similare bunurilor și serviciilor din țară scutite de taxa pe valoarea adăugată potrivit legii”*, în condițiile în care la art. 6 lit. A pct. h) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 33/1998 se preciza că erau scutite de TVA *“activitățile specifice autorizate, efectuate de:*

h1) Banca Națională a României, pentru operațiunile specifice reglementate în mod expres prin Legea nr. 101/1998 privind statutul Băncii Naționale a României;

h2) băncile, persoane juridice române, constituite ca societăți comerciale, sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, precum și alte persoane juridice autorizate prin lege să desfășoare activități bancare, pentru activitățile permise băncilor prin Legea bancară nr. 58/1998, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. *1. vânzările de imobile către salariați;*
2. *2. tranzacțiile cu bunuri mobile și imobile în executarea creanțelor;*
3. *3. operațiunile de leasing financiar;*
4. *4. închirierea de casete de siguranță;*

1. *5. tranzacțiile, în cont propriu sau în contul clienților, cu metale prețioase, obiecte confecționate din acestea și pietre prețioase;*

2. *6. prestările de servicii care nu sunt efectuate în exclusivitate de bănci, ca de exemplu: expertizare de studii de fezabilitate, acordare de consultanță, evaluări de patrimoniu, închirieri de spații, cazare etc.”*

Aceste prevederi se regăseau, cu unele modificări de formă și la art.6 lit.B pct. e) și respectiv art.6 lit.A pct. h) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999, în vigoare de la 01.01.2000. De asemenea la art.6 lit.A pct. h)

din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, în vigoare de la 15.03.2000 s-au menținut prevederile referitoare la scutirea de TVA a operațiunilor specifice efectuate de persoanele juridice autorizate să desfășoare operațiuni bancare iar la art. 6 lit. B pct. f) se preciza că sunt scutite de TVA *“bunurile din import similare bunurilor din țară, scutite de taxa pe valoarea adăugată potrivit legii. Același regim se aplică pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România potrivit criteriilor de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență”*.

În ceea ce privește criteriile de teritorialitate menționate anterior, atât la pct.3.4 lit.g) din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, cât și la pct. 3.4 lit. g) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza faptul că pentru *“operațiunile bancare, financiare, de asigurare și de reasigurare”*, locul impozitării pentru serviciile utilizate în România se consideră a fi *“locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității economice sau în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia”*.

Prin urmare, erau scutite de TVA operațiunile specifice efectuate de persoane juridice autorizate să desfășoare operațiuni bancare, în această categorie intrând inclusiv prestările de servicii constând în acordarea de împrumuturi purtătoare de dobânzi și comisioane bancare. Pe cale de consecință, erau scutite de TVA și serviciile prestate de organisme bancare internaționale, pentru care locul impozitării se consideră a fi în România, potrivit criteriilor de teritorialitate, în această categorie intrând și prestările de servicii constând în acordarea de împrumuturi purtătoare de dobânzi și comisioane bancare contractate de regie cu Banca Europeană de Investiții.

S-a reținut și faptul că printr-o adresă semnată de ministrul finanțelor s-au comunicat regiei următoarele:

“Conform prevederilor art. 4 ultimul alineat din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a ordonanței de urgență.

Potrivit prevederilor pct. 3.4 lit. g) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, pentru operațiunile bancare locul prestării este locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia.

În același timp, conform art. 6 lit. A pct. h)2 din Ordonanța de Urgență mai sus menționată sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată băncile, persoane juridice române, constituite ca societăți comerciale, sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, precum și alte persoane juridice autorizate prin lege să desfășoare activități bancare, pentru activitățile permise băncilor prin Legea bancară nr. 58/1998, efectuate în țară, iar conform art. 6 lit. B pct. f) sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate pentru care locul prestării se consideră a fi în România potrivit criteriilor de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare, similare serviciilor din țară scutite de taxa pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, pentru dobânzile și comisioanele aferente creditelor contractate de România prin Ministerul Finanțelor cu Banca Europeană de Investiții, conform acordurilor de împrumut ratificate prin

Ordonanța Guvernului nr. 19/1993 și Ordonanța Guvernului nr. 2/1995, nu datorati taxa pe valoarea adăugată”.

Având în vedere cele de mai sus, s-a reținut că organele de control în mod eronat au stabilit în sarcina regiei taxa pe valoarea adăugată datorată pentru pentru dobânzile și comisioanele bancare aferente creditelor contractate cu Banca Europeană de investiții, contestația fiind admisă.

58. Scutiri de la plata TVA pentru produse de franzelărie

În perioada august - noiembrie 1996, o societate comercială a comercializat tarâte către persoane fizice, băuturi răcoritoare, lapte, specialități-cornuri cu rahat și ciocolată fără a evidenția, calcula și vărsa TVA aferentă. Prin proces-verbal, organele de control au calculat TVA pentru livrarea în perioada august - noiembrie 1996 a produselor de franzelărie-cornuri cu rahat și ciocolată de către societate, care avea ca obiect de activitate producția de pâine și a altor produse de panificație.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în mod eronat organele de control au stabilit diferențe de TVA pentru comercializarea produselor de franzelărie - cornuri întrucât *“în conformitate cu prevederile cap. V pct. 10 din Ordonanța Guvernului nr.33/1994, produsele de franzelărie-cornuri, batoanesunt scutite de plata TVA”.*

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru livrarea produselor de franzelărie-cornuri cu rahat și ciocolată, contestatoarea avea obligația de a colecta TVA sau operațiunea era scutită de TVA.

În drept, în perioada controlată, TVA a fost reglementată prin Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobată și modificată prin Legea nr.130/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.809/1995.

Potrivit art. 6, lit. i) 11 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare, erau scutite de plata TVA *“produsele și serviciile prevăzute în anexă”.*

Prin pct.5.8 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobată și modificată prin Legea nr.130/1992, republicată, cu modificările și completările aprobate prin Ordonanțele Guvernului nr. 9/1995 și nr. 22/1995, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.809/1995 se preciza că: *“Produsele și serviciile scutite de taxa pe valoarea adăugată potrivit art. 6 lit. A.i) 11 din ordonanță sunt cele prevăzute în lista-anexă la ordonanța, republicată și modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 22/1995.*

La poziția “Pâine” se încadrau: î...ș

- produsele de franzelărie, simple și cu adaosuri: chifle, cornuri, batoane, franzelute, bulci, produse traditionale”.

Având în vedere că din actele normative menționate mai sus a rezultat că erau scutite de TVA vânzările produselor de franzelărie-cornuri, batoane-, **contestația societății s-a admis.**