

## VIII. Justificarea cotei zero de TVA

### **75. Aplicarea cotei zero de TVA pentru livrări de mărfuri facturate unui beneficiar extern dar livrate la intern**

O societate comercială a livrat bunuri către diverse societăți din țară, întocmind în acest sens mai multe avize de însoțire a mărfii. Pentru aceste livrări de bunuri, societatea a întocmit facturi emise către două firme din Germania. Aceste facturi au fost emise cu cota zero de TVA, contestatoarea precizând faptul că livrarea către societățile românești a fost dispusă de cei doi parteneri externi, conform contractelor încheiate și notelor de comandă primite din partea acestora.

Prin procesul verbal de control contestat, s-a constatat că societatea a livrat bunuri la intern, pentru care a emis inițial avize de însoțire a mărfii iar apoi a întocmit două facturi cu cota zero de TVA, în condițiile în care nu a putut dovedi faptul că acestea au fost utilizate pentru producerea bunurilor destinate unor beneficiari din Germania, nefiind îndeplinite astfel condițiile prevăzute la pct. 9.5 din normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. S-a procedat astfel la colectarea taxei pe valoarea adăugată, rezultând o diferență de taxă pe valoarea adăugată de plată pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestație, societatea a precizat că avizele de însoțire a mărfii au fost urmate de facturi fiscale emise la data exportului efectuat conform contractului și comenzilor încheiate cu firmele germane. Societatea a menționat că totalul cantităților din avizele de însoțire a mărfii a corespuns cu cel înscris în facturi, diferențele valorice datorându-se faptului că la data livrării nu s-a cunoscut cu exactitate prețul de livrare. Societatea a precizat faptul că dirijarea mărfurilor a fost dispusă de către beneficiarul contractului. Societatea a considerat că prin documentele anexate, respectiv contract, note de comandă, avize de însoțire a mărfurilor, invoice, facturi, facturi ale exportatorului, declarații vamale de export, declarații de încasare valutară a fost justificată cota zero de TVA. De asemenea, societatea a precizat că impozitarea prin estimare efectuată de organele de control contravine prevederilor art. 29 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea beneficiază de cota zero de TVA pentru livrări de mărfuri facturate unui beneficiar extern dar livrate la intern, în condițiile în care nu a prezentat documente din care să reiasă termenul de justificare a exportului, în conformitate cu prevederile normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.**

În drept, art. 17 lit. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA preciza că se aplica cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se*

*derulează în sistem barter”*

În ceea ce privește justificarea exportului, pct. 9.5 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, invocate de societate preciza:

*“Pentru bunurile contractate cu beneficiari cu sediul în străinătate, care dispun livrarea către unități producătoare din țară în vederea prelucrării lor pentru bunuri de export destinate aceluiași beneficiar extern, beneficiază de cota zero atât unitățile exportatoare, cât și unitățile producătoare. Unitățile exportatoare vor justifica cota zero pe baza documentelor prevăzute la pct. 9.3. unitățile producătoare justifică cota zero cu:*

*a) contractul încheiat cu partenerul extern, din care să rezulte produsele, cantitățile, unitățile din țară la care se face livrarea, precum și termenul pentru justificarea exportului cu copia de pe declarația vamală de export vizată de organul vamal;*

*b) factura externă;*

*c) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută”.*

S-a reținut faptul că la dosarul cauzei se află anexat, în copie, un contract încheiat cu una din firmele germane, prin care s-a prevăzut posibilitatea livrării anumitor bunuri în România de către contestatoare, fără a se face însă nici o precizare referitoare la cantitățile livrate, unitățile beneficiare, termenele de justificare a exportului.

Totodată, contestatoarea a anexat în susținerea contestației un număr de trei adrese, redactate în limba engleză prin care se solicita expedierea unor cantități de fire pe adresele unor societăți din România. Aceste adrese, deși au antetul societății germane, nu purtau ștampila acestei societăți, iar contestatoarea nu a prezentat alte documente care să confirme faptul că au fost primite din partea partenerului extern. S-a reținut și faptul că aceste adrese nu au fost prezentate la data efectuării controlului, așa cum a rezultat din referatul cu propuneri de soluționare a contestației. Oricum, chiar în situația în care aceste adrese ar fi fost luate în considerare, societatea tot nu ar fi putut beneficia de cota zero de TVA pentru livrările de bunuri în cauză întrucât nici prin contract și nici prin respectivele adrese nu s-au specificat termenele de justificare a exportului, condiție prevăzută la pct. 9.5 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, menționat anterior.

De asemenea, la dosarul cauzei se afla anexat, în copie, contractul încheiat cu cealaltă firma germană, în care se prevedea posibilitatea livrării anumitor bunuri în România de către contestatoare, fără a se face însă nici o precizare referitoare la cantitățile livrate, unitățile beneficiare, termenele de justificare a exportului.

Societatea a anexat în susținerea contestației o adresa purtând antetul și ștampila firmei, prin care se solicita livrarea unei cantități de fire acrilice către o societate din România, fără a se preciza adresa acesteia din urmă și fără a se face nici o mențiune cu privire la termenul de justificare a exportului. În plus, cantitatea menționată nu corespundea cu cea înscrisă în avizul de însoțire a mărfii și în celelalte documente prezentate de societate pentru justificarea cotei zero de TVA. S-a reținut și faptul că așa cum a rezultat din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nici această adresă nu a fost prezentată la data efectuării controlului. Chiar în situația în care această adresă ar fi fost luată în considerare, societatea tot nu ar fi putut beneficia de cota zero de TVA pentru livrările de bunuri în cauză întrucât nici prin contract și nici prin această adresă nu

s-a specificat termenul de justificare a exportului, condiție prevăzută la pct. 9.5 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, menționat anterior.

Astfel, întrucât societatea nu a respectat integral prevederile pct. 9.5 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 cu privire la precizarea termenelor de justificare a exporturilor, aceasta nu a putut beneficia de cota zero de TVA pentru bunurile livrate la intern, datorând totodată majorări de întârziere, în conformitate cu prevederile pct. 9.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care precizau:

*“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 atestă 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 au obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă”.*

Față de considerentele de mai sus **contestația a fost respinsă.**

#### **76. TVA aferentă unui transport internațional de marfă în condițiile în care la data controlului fiscal nu s-a prezentat originalul documentului de transport internațional.**

În luna februarie 2001, o societate comercială română a efectuat pentru o societate din Anglia un transport internațional de marfă pentru care a aplicat cota zero de taxă pe valoarea adăugată. Organele de control fiscal au constatat că nu este justificată aplicarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prezentate de contribuabil având în vedere dispozițiile Cap. IX pct. 9.7 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, prin faptul că nu a fost prezentat originalul documentului de transport internațional.

Prin contestație societatea a precizat că originalul documentelor de transport internațional a fost predat casei de expediții din Anglia pentru încasarea serviciului de la beneficiarul transportului, așa cum s-a precizat în comanda pentru transport.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea putea beneficia de cota zero de taxă pe valoarea adăugată aferentă unui transport internațional de marfă efectuat pentru o societate din Anglia, în condițiile în care la data controlului nu a prezentat originalul documentului de transport internațional.**

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

*“Cota zero pentru:*

*a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de*

*exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.”*

Pct. 9.7 din Hotarea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

*“Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica cota zero cu:*

*a) contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii transportului;*

*b) documentul de transport internațional având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii pentru transportator sau copia de pe acesta pentru casele de expediție;*

*c) polița de asigurare și/sau reasigurare pentru transportator sau copia de pe aceasta pentru casele de expediție.”*

Analizând constatările cuprinse în procesul verbal contestat, s-a reținut că organele de control nu au acordat societății contestatoare cota zero de taxa pe valoarea adăugată întrucât aceasta a încălcat prevederile legale menționate mai sus, în sensul că nu a prezentat originalul documentului de transport internațional.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea a prezentat pentru justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată următoarele documente:

- comanda contract de transport emisă de o casă de expediții din Anglia, unde la penultimul alineat se preciza:

*“plata se face la 30 de zile, de la primirea facturii de transport, însoțită de CMR confirmat î...ș”;*

-copia după documentul de transport internațional având confirmarea deprimire a destinatarului mărfii;

-polițele de asigurare.

Astfel, întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documentul original de transport extern și ținând cont de prevederile legale menționate, care impuneau acest lucru **s-a respins contestația.**

## **77. TVA pentru operațiunile de transport în străinătate a mărfurilor exportate în baza contractelor încheiate cu o casă de expediții.**

În perioada 01.01.2000 - 14.03.2000 o societate comercială a transportat în străinătate mărfuri exportate, în baza contractelor încheiate cu o casa de expediții, aplicând cota zero de TVA pentru aceste prestări de servicii. Societatea a emis facturi cu cota zero de TVA, pe care le-a încasat în valută, prin cont bancar. Justificarea cotei zero de TVA s-a realizat cu următoarele documente: contract încheiat cu unitatea exportatoare sau cu casa de expediții, comanda, documentul de transport în original având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii, polița de asigurare și / sau reasigurare.

Organele de control fiscal au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru facturile emise în perioada 01.01.2000 - 15.03.2000 către casa de expediții. A rezultat o

diferență de taxă pe valoarea adăugată de plată pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestație, societatea a considerat că beneficiază de cota zero de TVA pentru transportul internațional de mărfuri efectuat în perioada 01.01.2000 -15.03.2000, transporturile fiind efectuate în baza contractelor încheiate cu societățile exportatoare sau cu diverse case de expediție. Societatea a invocat avizele date în acest sens de organele competente ale Ministerului Finanțelor, respectiv de direcția generală legislație impozite indirecte, prin care s-a precizat că se beneficiază de cota zero de TVA inclusiv pentru transportul bunurilor exportate și pentru alte servicii legate de exportul bunurilor, în condițiile în care contravaloarea acestor servicii a fost inclusă în prețul extern al bunurilor exportate și s-a încasat în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea poate beneficia de cota zero de TVA pentru operațiunile de transport în străinătate a mărfurilor exportate, efectuate în perioada 01.01.2000 - 14.03.2000, în baza contractelor încheiate cu o casa de expediții.**

În drept, art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999, în vigoare în perioada 01.01.2000 - 14.03.2000 preciza că se aplica cota zero de TVA pentru *“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”*.

S-a reținut că până la data intrării în vigoare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 215/1999, respectiv 01.01.2000, actele normative în materie de TVA prevedeau că beneficiază de cota zero și prestările de servicii aferente exportului, categorie în care se încadrau inclusiv operațiunile de transport în străinătate a mărfurilor exportate. De asemenea, art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, intrată în vigoare începând cu data de 15.03.2000 preciza că beneficiază de cota zero de TVA *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României”*.

Pentru a clarifica situația operațiunilor de transport mărfuri în străinătate precum și a celorlalte prestări de servicii aferente exportului de mărfuri în perioada 01.01.2000 - 14.03.2000, s-a solicitat, într-o speță similară, punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor, respectiv direcția impozite indirecte, care a precizat următoarele:

*“În conformitate cu prevederile art. 17 lit. B din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999, se aplică cota zero de TVA pentru 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.*

*Exportul consta în livrări de bunuri efectuate de contribuabili cu sediul în România pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării cu îndeplinirea formalităților vamale pentru export.*

*Cota zero se aplică bunurilor, transportului de bunuri exportate la destinație în*

*străinătate precum și pentru alte prestări de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de plătitori de taxa pe valoarea adăugată cu sediul în România, în situația în care contravaloarea acestora este inclusă în prețul extern al bunurilor exportate, în funcție de condițiile de livrare INCOTERMS.*

*Beneficiază de cota zero prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor a căror contravaloare se încasează de la exportatori în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României”.*

De asemenea, a fost solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice. Astfel, s-a reconfirmat faptul că agenții economici prestatori de servicii legate direct de exportul bunurilor, inclusiv agenții economici ce transportă bunurile exportate la destinație în străinătate pot beneficia de cota zero de TVA în condițiile în care contravaloarea acestor servicii a fost inclusă în prețul extern al bunurilor exportate și a fost încasată de la exportatori în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.

S-a reținut și faptul că, pentru perioada de după apariția Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, actele normative care reglementează justificarea cotei zero de TVA, respectiv Ordinul ministrului finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată și Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000

privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 prevedeau faptul că printre documentele justificative trebuie să se regăsească *“contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție, prin care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii transportului”.*

Urmare celor de mai sus și întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă societatea a îndeplinit condițiile menționate anterior, respectiv includerea contravalorii serviciilor prestate în prețul extern al bunurilor exportate și încasarea acesteia de la exportatori în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României, organele de control precizând doar faptul că *“valuta a fost încasată prin cont”*, s-a dispus **desființarea procesului verbal contestat** în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor precizate.

#### **78. TVA pentru transporturile fluviale de mărfuri în tranzit, transporturi comandate de intermediari și nu direct din partea beneficiarului extern.**

În anul 2000, o societate comercială a primit comenzi privind transportul fluvial al unor mărfuri în tranzit. Comanda a venit din partea unei societăți din România, care era însă un intermediar între proprietarul mărfurilor, respectiv o societate din Cipru și transportator. Contravaloarea transportului a fost facturată în valută către intermediar, încasându-se de către contestatoare tot în valută.

Organele de control au consemnat în procesul verbal contestat ca societatea a efectuat transporturi fluviale de mărfuri, comandate de societăți cu sediul în România și nu de către beneficiari din străinătate, astfel încât nu putea beneficia de prevederile art. 17 lit. B pct. c) 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 și respectiv de prevederile art. 17, lit. B, pct. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA referitoare la aplicarea cotei zero de TVA. S-a stabilit astfel o diferență de TVA colectată cu care s-a diminuat taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de societate.

Prin contestație, societatea a considerat că beneficia de cota zero de TVA pentru transporturile fluviale de mărfuri pe ruta Iugoslavia / Ungaria - Agigea, comandate de beneficiari din străinătate, chiar dacă aceste comenzi au fost adresate unor societăți intermediare. În acest sens, societatea a invocat prevederile pct. 9.20 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, considerând totodată că prin actele normative în vigoare în perioada verificată nu se prevedea obligativitatea existenței unor comenzi venite direct din partea beneficiarului extern pentru a se putea beneficia de cota zero de TVA.

De asemenea, societatea s-a considerat îndreptățită să beneficieze de cota zero de TVA pentru transporturile efectuate în condițiile în care societățile intermediare au beneficiat de cota zero de TVA pentru serviciile de intermediere.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea poate beneficia de cota zero de TVA pentru transporturile fluviale de mărfuri în tranzit, în condițiile în care comanda a venit din partea unui intermediar și nu direct din partea beneficiarului extern.**

În drept, art. 17 lit. B pct. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA preciza că se beneficiază de cota zero de TVA pentru *“transportul de marfă și de persoane, în și din porturile și aeroporturile din România, cu nave și aeronave sub pavilion românesc, comandate de beneficiari din străinătate”*.

Organele de control au stabilit însă că societatea nu putea beneficia de cota zero de TVA pentru transportul fluvial al mărfurilor în tranzit deoarece comanda a venit din partea intermediarului și nu direct din partea beneficiarului extern, invocând în acest sens și punctul de vedere exprimat de direcția administrării veniturilor statului.

Pentru a clarifica acest aspect, s-a solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politică și legislație fiscală, care a comunicat următoarele:

*“În...ș De la 15 martie 2000, potrivit art. 17 pct. B lit. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, transportul de marfă și de persoane, în și din aeroporturile din România, cu nave și avioane sub pavilion românesc, comandate de beneficiari din străinătate, sunt supuse cotei zero a taxei pe valoarea adăugată. Prin normele de aplicare a ordonanței de urgență nu au fost stabilite documentele în baza cărora se justifică cota zero, datorită complexității acestor transporturi și pentru a nu impune o listă limitativă de documente.*

*Având în vedere speța prezentată, considerăm ca petenta î...ș beneficiază de cota zero a taxei pe valoarea adăugată pentru transportul efectuat cu nave aferent unor mărfuri aflate în tranzit pe teritoriul României, chiar dacă între aceasta și beneficiarul extern care a comandat transportul s-au interpus intermediari, întrucât legea nu prevede în mod expres relația contractuală dintre prestator și beneficiarul extern al prestației. Condiția impusă de lege este ca aceste transporturi să fie comandate de beneficiari externi”*.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea a anexat la

dosarul cauzei copii după contractul încheiat între beneficiar și intermediar privind efectuarea de transporturi fluviale de cereale, după comenzile primite din partea intermediarului, după declarațiile vamale care atestau efectuarea transporturilor de către contestatoare și după facturile emise către intermediar, **s-a admis contestația.**

**79. TVA pentru operațiunile de lohn în condițiile în care produsele obținute au fost livrate beneficiarului extern prin intermediul unui comisionar**

O societate a desfășurat în perioada februarie - mai 2001 o activitate de prelucrare a materiilor prime și produselor primite din partea unei firme din Italia, tricotatele obținute fiind apoi exportate firmei italiene prin intermediul unui comisionar din România. Aceste operațiuni s-au desfășurat în baza contractului de lohn încheiat între firma din Italia, în calitate de beneficiar, societatea contestatoare, în calitate de producător și firma românească „X” în calitate de comisionar în relația cu beneficiarul. Astfel, produsele finite obținute de contestatoare au fost predate comisionarului român, în vederea întocmirii formalităților de export și livrării către beneficiarul extern. Contravaloarea manoperei a fost încasată de către contestatoare în valută, care a considerat că beneficiază de cota zero de TVA pentru serviciile prestate - manoperă.

Organele de control fiscal au constatat că societatea a desfășurat o activitate de prelucrare a materiilor prime în baza unui contract de lohn și realizare de confecții și tricotate destinate exportului, utilizând materia primă a beneficiarului cu sediul în străinătate.

Pentru justificarea exportului, societatea a prezentat următoarele documente: contractul tripartit de lohn, încheiat între beneficiarul extern - firma din Italia, prestatorul - contestatoarea și o firmă din România - comisionar pentru partenerul extern conform contractului de comision încheiat cu acesta; avizele de însoțire a mărfii întocmite către firma exportatoare – comisionarul din România; factura fiscală emisă pe numele beneficiarului extern - firma din Italia; copie după factura externă; copie după declarația vamală de export pe care exportatorul a înscris denumirea unității producătoare a mărfurilor exportate în sistem de lohn; copie după declarația de încasare valutară; extrasul de cont prin care se atesta încasarea în valută a prestației efectuate în sistem de lohn; alonjele de prețuri negociate de contestatoare și comisionar.

S-a constatat că exportul s-a realizat printr-o unitate intermediară, cu care contestatoarea nu avea însă încheiat un contract de comision. De asemenea, societatea nu a întocmit factura fiscală pe numele unității exportatoare, ci pe numele beneficiarului extern, firma din Italia. Astfel, societatea nu a întocmit factura fiscală unității exportatoare, cu mențiunea “*cota zero*” sau factura fiscală pe care este înscrisă cota zero de TVA, cu mențiunea “*export în comision*”, încălcându-se astfel prevederile art.3 pct. 3.8 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor pentru rambursarea TVA. S-a mai constatat că prețurile din factura externă întocmită de comisionar erau mai mari decât cele din factura fiscală și alonjele de prețuri negociate între contestatoare și societatea exportatoare, contestatoarea motivând că în factura externă - invoice s-a înscris și comisionul firmei exportatoare.

Urmare celor de mai sus, organele de control au stabilit că societatea nu a respectat prevederile Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, cu privire la aplicarea cotei zero de TVA, precum și prevederile art.3, pct.3.8 din Ordinul ministrului finanțelor nr.

565/2000 cu privire la documentele necesare justificării exportului. S-a dispus astfel la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor efectuate de societate, rezultând astfel o diferență de taxă pe valoarea adăugată de plată, pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestație, societatea a precizat faptul că a desfășurat o activitate de prelucrare a materiilor prime și obținere a unor produse de confecții și tricotaje destinate exportului, în baza unui contract de lohn, utilizând materia primă a beneficiarului cu sediul în străintătate, firma din Italia. Pentru justificarea exportului societatea a prezentat organelor de control documentele însoțite prin actul de control fiscal și menționate mai sus. Astfel, societatea a considerat că a respectat prevederile pct. 9.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. În susținerea acestui punct de vedere, contestatoarea a invocat o adresă primită din partea direcției generale de politică și legislație fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice. De asemenea, societatea a invocat un proces verbal anterior prin care organele de control au stabilit că operațiunile efectuate de societate se încadrează la cota zero de TVA.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea poate să beneficieze de cota zero de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de prelucrare a unor materii prime în sistem lohn, în condițiile în care produsele compensatoare obținute în urma prelucrării au fost livrate beneficiarului extern prin intermediul unei societăți românești comisionare.**

În drept, art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza că se beneficiază de cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili 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”*.

Prin urmare, actul normativ menționat anterior făcea distincție între exportul de bunuri și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor.

În ceea ce privește operațiunile efectuate de societate, respectiv prelucrarea de materii prime și produse în sistem lohn, art. 111 alin. (1) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României preciza:

*“Regimul de perfecționare activă constă în supunerea, pe teritoriul României, la una sau mai multe operațiuni de transformare sau prelucrare a:*

*a) mărfurilor străine destinate a fi reexportate în afara teritoriului vamal al României, sub formă de produse compensatoare, fără a face obiectul încasării drepturilor de import sau al măsurilor de politică comercială î...ș”*.

Prin urmare, operațiunile efectuate de contestatoarea, respectiv prelucrarea în regim de perfecționare activă - lohn a materiilor prime primite de la firma italiană și obținerea de produse compensatoare livrate beneficiarului extern prin intermediul comisionarului din România reprezentau o prestare de servicii legată de exportul unor bunuri și nu un export de bunuri în comision, așa cum în mod eronat au stabilit organele de control.

Astfel, în ceea ce privește justificarea cotei zero de TVA, în speță erau aplicabile prevederile pct. 9.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care preciza:

*“Pentru alte prestări de servicii legate direct de exportul bunurilor efectuate de*

*prestatori cu sediul în România cota zero se justifică cu:*

*a) contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii serviciilor prestate;*

*b) documente prezentate de exportatori, din care să rezulte că operațiunile respective sunt legate direct de exportul bunurilor”.*

În acest sens s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politică și legislație fiscală, care a comunicat societății următoarele:

*“Î...ș Exportul de produse compensatoare rezultate în urma procesului de perfecționare activă este reglementat la art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României și unitățile care realizează acest export beneficiază de cota zero de TVA conform art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.*

*Pentru prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României, se aplica cota zero a taxei pe valoarea adăugată conform art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța de Urgență și pct. 9.8 din norme. Cota zero se justifică cu: contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii serviciilor prestate și cu documente prezentate de exportatori, din care să rezulte că operațiunile respective sunt legate direct de exportul bunurilor.*

*Î...ș Având în vedere că prelucrarea produselor în sistem de perfecționare activă (lohn) reprezintă prestări de servicii legate direct de exportul bunurilor, unitatea care a participat la prelucrarea produselor î...ș beneficiază de cota zero de taxa pe valoarea adăugată pentru aceste prestări de servicii în măsura în care acestea sunt justificate cu documentele prevăzute la pct. 9.8 din norme”.*

Prin urmare, organele de control ar fi trebuit să analizeze operațiunile efectuate de societate în conformitate cu prevederile art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și ale pct. 9.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 privind aplicarea cotei zero de TVA în cazul prestărilor de servicii legate direct de exportul bunurilor și nu din punct de vedere al prevederilor legale privind aplicarea cotei zero de TVA în cazul exportului în comision.

De altfel, nici prin actul de control contestat și nici prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nu s-a precizat căre au fost, prevederile legale încălcate de societate, astfel încât să se impună măsura de colectare a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii efectuate de aceasta.

Având în vedere cele de mai sus s-a dispus **desființarea procesului verbal contestat**, în vederea analizării documentelor anexate de societate pentru justificarea cotei zero de TVA, în conformitate cu prevederile pct. 9.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

## **80. TVA aferentă transporturilor pe parcurs intern a bunurilor exportate**

În perioada martie-octombrie 2000, o societate a efectuat transport și servicii legate direct de exportul bunurilor precum și transport și prestări servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, pe parcurs intern, pentru o firmă italiană, pentru care a emis facturi fiscale cu cotă zero de TVA.

Ca urmare a faptului că în documentele prezentate pentru justificarea prestațiilor, societatea nu era menționată ca transportator și nu a prezentat documente vamale (DVI, DVE) din care să rezulte că aceste transporturi erau aferente exporturilor sau alte informații cu privire la condițiile de livrare în cazul importurilor organele de control fiscal au constatat că nu s-au respectat prevederile art.17 B lit. a) și e) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și cele ale pct. 9.7 alin.1 lit. a), b), c) din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Urmare celor constatate, organele de control au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată, prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor realizate din aceste activități, rezultând o diferență de TVA de plată pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestație, societatea a arătat că organele de control în mod eronat au aplicat cota de TVA de 19% asupra veniturilor realizate de societate din prestările de servicii efectuate pentru beneficiarul din străinătate, a căror contravaloare a fost încasată de la beneficiar în valută, în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României deoarece s-a încadrat în prevederile art.17 B lit.i) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă pentru serviciile de transport rutier de marfă efectuate în perioada martie-octombrie 2000 pe teritoriul României pentru o firmă italiană, societatea putea beneficia de cota zero de TVA.**

În drept, art.17 B lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se aplică cota zero de TVA pentru: *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României”*.

Referitor la transportul aferent mărfurilor din import, art.17 B lit. e) din același act normativ se preciza că se aplică cota zero de TVA pentru:

*“transportul și prestările de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs intern până la punctul de vămuire și întocmire a declarației vamale.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea a efectuat transport marfă pe teritoriul României pentru o firmă din Italia, în baza unui contract, pentru care a emis facturi fiscale cu cota zero de TVA a căror contravaloare a fost încasată în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin art.1. din contractul de prestări servicii încheiat cu firma din Italia, s-a precizat că părțile au convenit la colaborare și cooperare în activitatea de prestări servicii ce a constat în transport, descărcare, încărcare, manipulare, parcare, asistență tehnică, etc., pentru materialele și mărfurile rulate prin remorcile aparținând firmei italiene.

Contestatoarea s-a obligat să efectueze distribuirea materialelor și a mărfurilor tuturor clienților de pe întreg teritoriul României î...ș, de asemenea, s-a obligat să încarce toate materialele și mărfurile clienților către extern (în special cu destinația Italia), să asigure transportul acestor mărfuri din toate colțurile României până la Oradea, în

parcarea firmei, de unde aceste mărfuri urmau să fie preluate de către camioanele firmei italiene și transportate în Italia până la clienți. Prin art. 3. alin. 2 din contract s-a prevăzut că prețul prestației se stabilește în valută, respectiv lire italiene.

În perioada martie-octombrie 2000, pentru serviciile prestate pe teritoriul României către firma din Italia, constând în transport de bunuri destinate exportului și transport de bunuri din import către clienții din România, contestatoarea a emis facturi fiscale cu cotă zero de TVA și facturi/invoice corespunzătoare, în LIT.

Referitor la documentele necesare pentru justificarea cotei zero de TVA pentru transportul legat direct de exportul bunurilor, prin punctul 9.7 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se preciza că:

*“pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate, transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica cota zero cu:*

*a) contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii transportului;*

*b) documentul de transport internațional având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii pentru transportator sau copia de pe acesta pentru casele de expediție;*

*c) polița de asigurare și/sau reasigurare pentru transportator sau copia de pe aceasta pentru casele de expediție”.*

Referitor la documentele justificative pentru justificarea cotei zero de TVA pentru alte prestări de servicii legate direct de exportul bunurilor efectuate de prestatori cu sediul în România, art. 9.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 preciza că justificarea cotei zero se face cu:

*“a) contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii serviciilor prestate;*

*b) documente prezentate de exportatori, din care să rezulte că operațiunile respective sunt legate direct de exportul bunurilor.”*

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei, a rezultat că pentru a justifica cota zero de TVA pentru transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor contestatoarea a prezentat facturi fiscale în care era înscrisă cota zero de TVA; facturi/invoice; contractul de prestări servicii încheiat cu firma italiană, copii după documentele de transport internațional (CMR), unde la o parte din documentele de transport la rândul 16 era înscrisă ca transportator firma iar la rândul 17 era înscrisă ca transportator succesiv contestatoarea, confirmate de beneficiarii din străinătate privind recepția mărfii la rd. 24; copie după polița de asigurare pentru firma din Italia la care era anexată lista semiremorcilor cu care se transportă marfa; declarațiile exportatorilor de unde a rezultat că societatea a efectuat transportul mărfurilor exportate pe traseu românesc până la Oradea, în contul firmei italiene.

Referitor la prestările aferente mărfurilor din import, art.17 B lit.e) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza că aplică cota zero de TVA pentru: *“transportul și prestările accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs*

*intern până la punctul de vămuire și întocmire a declarației vamale”.*

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei, a rezultat că pentru a justifica cota zero de TVA pentru transportul și prestările accesorii transporturilor, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs intern până la punctul de vămuire contestatoarea a prezentat: facturi fiscale în care era înscrisă cota zero de TVA; facturi/invoice; contractul de prestări servicii încheiat cu firma din Italia prin care s-a stipulat că părțile contractante conveneau la colaborare și cooperare în activitatea de prestări servicii ce constau în: transport, descărcare, încărcare, manipulare, parcare, asistență tehnică, etc., pentru materiale și mărfurile rulate prin remorcile aparținând firmei italiene, contestatoarea obliându-se să efectueze distribuirea materialelor și a mărfurilor tuturor clienților de pe întreg teritoriul României; declarațiile importatorilor din România, de unde a rezultat că societatea a efectuat transportul mărfurilor importate până la punctul de vămuire al importatorilor pe parcurs românesc, în contul firmei italiene; copii după documentele de transport internațional (CMR) privind importul bunurilor, unde la rândul 16 apare ca transportator firma italiană, vizată de organele vamale și confirmate de importatori pentru primirea mărfurilor; copie după polița de asigurare pentru firma din Italia la care era anexată lista semiremorcilor cu care s-a transportat marfa.

Întrucât organele de control nu au analizat documentele justificative prezentate de contestatoare în susținerea realității transportului și a prestărilor de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și cele aferente mărfurilor din import, pe parcurs intern și luând în considerare că facturile fiscale erau întocmite pe total servicii prestate, iar în facturile/invoice nu erau nominalizate de fiecare dată, pentru fiecare transport în parte, felul transportului - import sau export -, localitatea de unde sau până unde s-a transportat marfa, neputându-se astfel determina cu claritate baza de impozitare, s-a dispus **desființarea procesului verbal** și refacerea verificării.

### **81. Cota de TVA aplicabilă în condițiile în care nu s-a făcut dovada că marfa a fost transportată în afara teritoriului țării**

În perioada mai-iulie 1999, în baza unui contract intitulat “*de vânzare-cumpărare*” încheiat la 12.02.1999, o societate comercială a emis un număr de 3 facturi către o firmă din Ungaria, în care a înscris cota zero de TVA. Prin acest contract s-a prevăzut livrarea de produse din profilul de fabricație al societății, în calitate de producător-vânzător, către firma din Ungaria, în calitate de cumpărător. Prin facturile în cauză s-a înscris însă la rubrica destinatar o societate din România, fără să se prezinte comunicarea prin care firma din Ungaria, în calitate de beneficiara a exportului a dispus livrarea produselor către acest agent economic din România.

Prin procesul verbal de control contestat s-a stabilit că în facturile emise în perioada decembrie-iulie 1999 către firma din Ungaria a fost înscrisă cota zero de TVA, fără a se justifica cu documente legale realitatea exportului. Urmare celor constatate, organele de control au dispus la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă, cu consecința stabilirii unei diferențe de plată, pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că în facturile emise către firma

din Ungaria a fost înscrisă cota zero de TVA în baza contractelor comerciale de vânzare cumpărare la export. Totodată, contestatoarea a recunoscut că marfa ridicată de firma din Ungaria a luat o altă destinație, dar a precizat că răspunzătoare de neefectuarea exportului este firma străină deoarece conform contractului livrarea s-a făcut «ex works», aceasta având astfel obligația să ridice mafa, să îndeplinească formalitățile vamale, să asigure transportul și depozitarea.

Contestatoarea a considerat că, în calitate de vânzător, și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contractul de vânzare-cumpărare din momentul în care a pus marfa la dispoziția cumpărătorului care răspundea de încărcarea și vămuirea acesteia iar partenerul extern a achitat contravaloarea în valută a produselor contractate. Societatea a considerat că organul de control avea obligația să verifice din ce motive anume firma ungară nu a efectuat exportul propriu-zis, cu îndeplinirea formalităților cerute de legislația română.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă contestatoarea beneficiază de cota zero de TVA în condițiile în care nu s-a făcut dovada că marfa a fost transportată în afara teritoriului țării și nu s-au prezentat documente legale pentru justificarea realității exportului.**

În drept, art.17 lit.C a) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 preciza că se aplica cota zero de TVA pentru exportul de bunuri efectuate de agenți economici cu sediul în România. Conform art. 81 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, regimul de export consta în scoaterea definitivă sau temporară a mărfurilor românești de pe teritoriul țării.

În Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se preciza că “*se considera export livrările de bunuri efectuate de agenții economici cu sediul în România către beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale pentru export*”.

Cota zero de taxa pe valoarea adăugată se acorda în baza documentelor necesare justificării realității exportului de bunuri, în funcție de felul exportului practicat de societate, la care actul normativ menționat mai sus făcea referire expresă. Pentru exportul realizat de unitățile care acționează în nume propriu, pct.

9.11 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza că acestea erau:

- “a) factura externă;*
- b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;*
- c) documentele de transport internațional”.*

Prin Hotărârea Guvernului nr.336/1999 pentru modificarea și completarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998, pct.9.11 s-a completat cu un alineat, care preciza că “*pentru produsele contractate cu beneficiari cu sediul în străinătate, care dispun livrarea către un agent economic din țară în vederea prelucrării lor pentru produse de export destinate aceluiași beneficiar, unitățile producătoare beneficiază de cota zero a taxei pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:*

- “a) contractul încheiat cu partenerul extern, din care să rezulte produsele, cantitățile, agentul economic din țară la care se face livrarea, precum și termenul pentru justificarea exportului cu declarațiile vamale vizate de autoritatea vamală;*
- b) factura externă;*

*c) dovada încasării contravalorii mărfii în valută sau, după caz, a introducerii în banca a declarației de încasare valutară.”*

Întrucât, pentru relația cu firma din Ungaria în justificarea realității exportului de produse la dosarul cauzei nu au fost anexate documentele legale din care să rezulte că au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de actele normative menționate mai sus, respectiv copie de pe documentul de transport internațional și de pe declarația vamală de export vizată de autoritatea vamală sau în cazul perfecționării active contractul cu firma din străinătate din care să rezulte că s-a dispus livrarea produselor contractate către firma din România, în vederea prelucrării lor pentru produse de export destinate aceleiași beneficiar extern a rezultat că măsurile dispuse de organele de control sunt legale.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia obligațiile contractuale au fost onorate deoarece a livrat marfa în condiția de livrare «ex-works», nevămuită și la dispoziția clientului, iar firma din Ungaria a plătit, conform facturii externe în valută marfa livrată nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece:

-s-a considerat că fiind export numai livrările care erau transportate înafara țării, cu îndeplinirea formalităților vamale pentru export, condiție obligatorie de la reglementările generale în materia comerțului exterior fiind cuprinsă în legislația specifică privind acordarea cotei zero de TVA;

-din facturile emise a rezultat că destinatar al produselor livrate de către contestatoare a fost societatea din România, fără însă a se prezenta documente din care să rezulte că firma străină a dispus livrarea către acest agent economic din România, astfel încât aceste produse să fie rezultate în urma unui proces de perfecționare activă reglementat de art.111 alin.(1) lit.a) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României care precizează că *”(1) Regimul de perfecționare activă constă în supunerea, pe teritoriul României, la una sau mai multe operațiuni de transformare sau prelucrare a î...ș mărfurilor străine destinate a fi reexportate în afara teritoriului vamal al României, sub formă de produse compensatoare, fără a face obiectul încasării drepturilor de import sau al măsurilor de politică comercială î...ș”;*

- beneficiau de cota zero de TVA numai agenții economici care justificau prin documente legale că au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art.17, lit.C a) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 și pct.9.11 din Normele pct.9.11 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998. În consecință **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

## **82. TVA pentru lucrările facturate consiliilor locale, în condițiile aplicării prevederilor O.M.F. nr. 1026/2000 privind aplicarea cotei zero a TVA pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor.**

În baza unui contract încheiat cu Consiliul local, societatea, în calitate de antreprenor și coproprietar a efectuat o serie de lucrări privind construcția unui bloc de locuințe și spații comerciale. Pentru lucrările efectuate în perioada ianuarie

- decembrie 2001, societatea a emis facturi cu cota zero de TVA, invocând prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 1026/2000. Organele de control fiscal au stabilit ca a fost aplicat în mod eronat actul normativ menționat și au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor facturate în perioada ianuarie - decembrie 2000.

Prin contestație, societatea a precizat că în baza contractului încheiat cu Consiliul local a contractat execuția lucrării “*bloc locuințe + spații comerciale*”, lucrare finanțată prin ANL conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr.19/1994. Societatea a considerat că a îndeplinit condițiile legale privind aplicarea cotei zero taxa pe valoarea adăugată pentru lucrările executate începând cu data de 01.01.2000, conform prevederilor art.17 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999, ale art.17 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, în vigoare începând cu data de 15.03.2000 și ale art.2 din Ordinul ministrului finanțelor nr.1026/2000 deoarece a avut calitatea de antreprenor general și nu de beneficiar.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea beneficia de cota zero de taxă pe valoarea adăugată pentru lucrările facturate Consiliului local, în condițiile aplicării prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 1026/2000 privind aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor.**

În drept, art. 17 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999 preciza faptul că se beneficiază de cota zero de TVA pentru “*construcția de locuințe, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor existente*”.

Aceste prevederi se regăseau și la art. 17 lit. B pct. n) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA. În legătură cu aceste prevederi, art. 1, alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/20.07.2000 privind aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor, precum și pentru construcția de lăcașuri de cult religios preciza:

“Beneficiază de cota zero a taxei pe valoarea adăugată următoarele categorii de persoane:

a) *persoanele fizice care au cetățenie română și domiciliul în România, pentru construcția de locuințe noi, precum și pentru lucrările privind extinderea, consolidarea și reabilitarea clădirilor de locuit existente; î...ș*

c) *persoanele juridice române, pentru construcția de locuințe de serviciu sau de intervenție pentru salariații lor, precum și pentru extinderea, consolidarea și reabilitarea acestora î...ș”.*

Așa cum s-a reținut anterior, și cum, de altfel, s-a recunoscut și prin contestație, societatea, în calitate de antreprenor și coproprietar a construit un bloc de locuințe și spații comerciale având ca principal beneficiar Consiliul local. Prin urmare, lucrările efectuate de societate nu se încadrau în nici una dintre categoriile prevăzute mai sus întrucât beneficiarii acestor lucrări nu erau nici persoane fizice care își construiau locuințe noi și nici persoane juridice care își construiau locuințe de serviciu sau de intervenție pentru salariații lor, astfel încât societatea nu putea beneficia de cota zero de TVA pentru lucrările facturate Consiliului local.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor facturate în perioada ianuarie - decembrie 2000, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

**83. TVA pentru prestările de servicii efectuate în baza unor contracte de navlosire**

În baza unor contracte de navlosire pentru angajare de barje, societatea a emis facturi cu cota zero de TVA în perioada februarie 1999 - aprilie 2000. Obiectul contractelor încheiate de contestatoare cu firmele respective l-a constituit angajarea de către reprezentantul legal al acestora a două barje tanc.

Prin procesul verbal contestat s-a constatat că în baza acestor contracte de navlosire pentru angajare de barje încheiate cu societăți cu adresa în România, societatea a întocmit facturi pentru chirie, pentru care avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestație, societatea a precizat că societățile în cauză nu sunt firme românești iar barjele închiriate acestora se supun regimului teritorialității TVA și regimului facturilor externe (export cu cota zero de TVA).

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea putea beneficia de cota zero de TVA pentru prestările de servicii efectuate, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta dacă societățile cu care contestatoarea a încheiat contracte de navlosire aveau sediul în străinătate.**

În drept, art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“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”*

iar în Normele metodologice privind aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, la pct. 1.4 se preciza:

*“Prin prestare de servicii impozabilă, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de o persoană fizică sau juridică și care nu reprezintă transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile sau imobile.*

*Astfel de activități pot avea ca obiect:*

*î...ș d) închiriere de bunuri î...ș”*

Art. 4 din ordonanța Guvernului menționată anterior prevedea ca

*“prestările de servicii sunt impozabile atunci când sunt utilizate în România, indiferent de locul unde este situat sediul sau domiciliul prestatorului” iar Cap. 3 pct. 3.1. din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza că “locul impozitării pentru serviciile utilizate în România se consideră a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice, iar în lipsa acestuia, acolo unde este situat domiciliul stabil al prestatorului, cu excepția următoarelor servicii pentru care locul impozitării este:*

*î...ș 3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității economice sau în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia*

*3.4. În aceasta categorie se încadrează:*

*a) închirierea de bunuri mobile corporale î...ș”.*

S-a reținut că în susținerea contestației, societatea a invocat regimul

teritorialității TVA precizând că societățile cu care a încheiat contractele de navlosire nu sunt firme românești. Din procesul verbal contestat a rezultat că organele de control au constatat că societățile în cauză au sediul în România, fără să precizeze dacă aceasta

constatare are la bază o analiză a contractelor încheiate de contestatoare cu firmele în cauză.

În consecință, au fost solicitate contractele de navlosire, o factură întocmită pentru această închiriere precum și orice alte documente pe care societatea le-a considerat necesare în susținerea contestației.

Din procesul verbal contestat, nu a rezultat dacă organele de control au verificat calitatea de reprezentant legal a persoanei care a semnat pentru și în numele societăților în cauză, având în vedere faptul că din contractele încheiate rezulta faptul că firmele au sediul în străinătate, cu sediul în România fiind doar *“reprezentantul legal”* al acestei societăți. S-a reținut totodată ca procesul verbal contestat a fost încheiat fără respectarea prevederilor legale în vigoare în perioada verificată. Astfel, nu au fost respectate prevederile:

- art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr. 886/1999 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal care preciza:

*“Conținutul procesului verbal de control trebuie redactat astfel încât să poată fi citit independent de alte documente și să nu dea posibilitatea mai multor interpretări”* iar pct. 5 preciza:

*“Pentru fiecare impozit în parte vor fi avute în vedere următoarele elemente:*

*î...ș*

*- baza legală pentru stabilirea, calcularea și vărsarea impozitului;*

.- *constatările inspectorului, prezentate în mod concret, clar și precis, cu privire la modul de stabilire, calculare și vărsare a obligației fiscale;*

*- dispozițiile legale încălcate, cu menționarea numărului și a datei actului normativ, precum și a articolului, alineatului etc.;*

*-consecințele fiscale ale constatărilor:*

.- *diferențele de impozite stabilite, cauzele care au condus la calculul acestora (dispoziții legale încălcate, cu nominalizarea acestora, erori de calcul etc.). Calculul detaliat al acestora va fi prezentat într-o anexă la prezentul procesverbal;*

.- *majorările de întârziere stabilite, calculul detaliat al acestora urmând a fi prezentat într-o anexă la prezentul proces-verbal;*

.- *contravențiile constatate, cu precizarea prevederilor legale încălcate, a amenzilor aplicate și a bazei legale pentru aplicarea acestora, precum și a numărului procesului-verbal de constatare a contravențiilor încheiat;*

*- termenul de plată stabilit pentru achitarea fiecărui debit constatat;î...ș*

*Procesul-verbal de control va cuprinde o serie de anexe, și anume: a) o anexă generală în care vor fi sintetizate, pentru fiecare impozit în*

*parte:*

.- *diferențele de impozit stabilite;*

.- *majorările de întârziere calculate;*

*-amenzile și penalitățile aplicate;b) anexe, pentru fiecare impozit, cu calculul detaliat al tuturor obligațiilor stabilite, inclusiv majorările de întârziere corespunzătoare; c) copiile de pe procesele-verbale de constatare și sancționare a contravențiilor, dacă este cazul î...ș”*

Luând în considerare cele menționate anterior, s-a dispus **desființarea procesului verbal contestat**, în vederea refacerii verificării fiscale.

**84. TVA aferentă exportului efectuat prin comisionar, în condițiile în care acesta nu a înscris pe declarațiile vamale de export denumirea societății proprietare a mărfurilor exportate.**

În baza contractului de comision încheiat în data de 03.04.2000 o societate comercială, în calitate de comitent a emis o factură fiscală către un comisionar din România. Comisionarul a întocmit documentele de export fără să înscrie pe declarațiile vamale de export denumirea unității proprietare a mărfii. Organele de control fiscal au stabilit că societatea nu putea beneficia de cota zero de TVA pentru exportul realizat printr-un comisionar întrucât acesta nu a înscris pe declarațiile vamale de export proprietarul mărfurilor exportate, conform prevederilor art. 9.6 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Prin contestație, societatea a precizat că argumentele organelor de control au fost fundamentate pe un considerent formal și anume că nu au fost îndeplinite cerințele care se referă la documentele justificative pentru cota zero de TVA prevăzute de pct. 9.6 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, act normativ intrat în vigoare ulterior datei efectuării exportului în comision. De asemenea, contestatoarea a precizat că a încheiat un contract de vânzare cumpărare cu o firmă din Italia pentru vânzarea de berbecuți

vii. Deoarece în contract era stipulat că vânzarea se făcea prin intermediul unicomisionar, în baza contractului de comision, contestatoarea a considerat că nu are loc un transfer al dreptului de proprietate de la comisionar către comitent și prin urmare nu trebuia să colecteze T.V.A. pentru marfa vândută.

Contestatoarea a susținut că exporturile au fost efectuate în conformitate cu actele normative în vigoare la data respectivă și prin urmare prevederile invocate de organul de control, în speță Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 a apărut ulterior și nu a putut produce efecte decât pentru viitor.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea contestatoare beneficia de cota zero de taxă pe valoarea adăugată aferentă exportului efectuat prin comisionar, în condițiile în care acesta nu a înscris pe declarațiile vamale de export denumirea societății proprietare a mărfurilor exportate.**

În drept, art. 17 lit. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se beneficia de cota zero de TVA pentru:

*“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”.*

Pct. 9.6 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:

*“Pentru exportul realizat prin comisionari comitentul va justifica cota zero de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:*

- a) copie de pe factura externă;*
- b) copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;*
- c) factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă “cota zero de T.V.A.” cu mențiunea “export în comision”;*
- d) contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate.”*

Aceeași obligativitate era prevăzută și de pct. 9.12 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată. S-a reținut că societatea a prezentat în susținerea contestației, în copie, contractul de comision încheiat cu comisionarul, o factura fiscală, un număr de 11 declarații vamale de export pe care apărea la rubrica 27 “Locul de încărcare/descărcare” denumirea societății proprietare a mărfurilor.

Întrucât declarațiile vamale de export nu erau lizibile, nu s-a putut stabili dacă mențiunile din declarația vamală erau aceleași cu cele înscrise în declarația de încasare valutară, din factura externă și din factura fiscală emisă de contestatoare către comisionar. Neînscrierea pe declarația vamală de export a denumirii proprietarului/producătorului, condiție prevăzută de Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 ar fi putut fi o simplă omisiune, care ar fi apărut ca fiind nerelevantă, în situația în care toate celelalte condiții de realizare a exportului în comision ar fi fost îndeplinite.

Urmare a celor de mai sus **s-a desființat actul de control** contestat, în vederea refacerii acestuia având în vedere prevederile legale aplicabile speței și cele menționate mai sus.

#### **85. TVA aferentă lucrărilor de construcții și montaj efectuate pentru beneficiari din România la comanda partenerilor externi.**

O societate comercială a efectuat lucrări de montaj de ascensoare și scări rulante la comanda unui beneficiar cu sediul în străinătate, societăților românești pentru care a emis facturi externe către o firmă din Italia, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată.

În procesul verbal de control contestat s-a consemnat faptul că societatea a emis facturi externe către firma din Italia privind contravaloarea lucrărilor de montaj și punere în funcțiune ascensoare sau scări rulante executate pentru beneficiari cu sediul în România, fără a prezenta documente, contract sau comandă, încheiate cu firma din Italia, din care să rezulte volumul de lucrări executate. De asemenea, s-a constatat că nici între societate și beneficiarii lucrărilor nu existau contracte scrise, convenții sau comenzi, plățile fiind efectuate de beneficiari direct partenerului extern. Pentru cei trei beneficiari români, societatea a efectuat în contul firmei din Italia lucrările de montaj și punere în funcțiune a ascensoarelor sau scărilor rulante și a emis facturi externe la care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care s-a dispus la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație, societatea a susținut că în cazul contractelor încheiate între firma din Italia cu clienții interni, aceasta are doar calitatea de prestator pentru furnizorul

extern. Firma din Italia a facturat clienților marfa, lift și scări rulante precum și lucrările de montaj și punere în funcțiune iar contestatoarea a efectuat lucrările de montaj și punere în funcțiune în baza comenzii generale emisă de firma italiană, căreia i-a facturat contravaloarea serviciilor fără taxa pe valoarea adăugată întrucât taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor a fost deja calculată în vamă de către client, la primirea utilajelor însoțite de factura externă. De asemenea, contestatoarea a precizat că a încasat în valuta sumele reprezentând contravaloarea lucrărilor de montaj executate de societate în contul proiectelor în cauză.

În baza argumentelor expuse în contestație cât și a documentelor anexate la dosar, societatea a solicitat încadrarea operațiunilor efectuate în prevederile lit. b) pct. 9.18 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, respectiv cota zero de taxa pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea contestatoare beneficia de cota zero de taxă pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de construcții și montaj efectuate pentru beneficiari din România la comanda partenerilor externi.**

În drept, pct. 9.18 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 pentru aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Sunt supuse cotei zero, potrivit art. 17 lit. C. i) din ordonanță:*

*î...ș b) serviciile prestate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate și a căror contravaloare a fost inclusă în valoarea în vamă aferentă bunurilor din import;*

*î...ș*

*Justificarea cotei zero pentru serviciile prevăzute la lit. a) - c) de mai sus se face cu: contractele încheiate cu partenerii externi sau, după caz, comanda acestora; factura externă; dovada încasării facturii externe sau, după caz, a introducerii în bancă a declarației de încasare valutară.”*

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că firma din Italia a încheiat contracte cu societăți din România, având ca obiect livrarea de ascensoare sau scări rulante, inclusiv montajul și punerea în funcțiune, prețul stabilit fiind pe total, respectiv utilaj și montaj. În contracte s-a precizat că taxele vamale și taxa pe valoarea adăugată se vor plăti de către beneficiarii din România. Astfel, în unul din cazuri, societatea din Italia a transmis societății contestatoare acceptul și comanda generală pentru efectuarea lucrărilor de construcții montaj a liftului vândut beneficiarului din România. Mai mult, conform declarației vamale de import, valoarea importului a fost egală cu prețul stabilit în contractul încheiat între societatea italiană și clientul din România, care includea și montajul, taxa pe valoarea adăugată fiind plătită în vamă. După efectuarea montajului, societatea contestatoare facturează lucrările executate firmei italiene, lucrări a căror contravaloare a fost inclusă în valoarea în vamă aferentă bunurilor din import.

Având în vedere cele precizate mai sus, s-a reținut că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui contract a fost achitată în vamă, societatea contestatoare beneficiind de cota zero de taxă pe valoarea adăugată conform pct. 9.18 lit. b) din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului

nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește relațiile contractuale dintre firma din Italia și alți clienți din România, s-a reținut faptul că valoarea importurilor înscrise în declarațiile vamale de import nu era egală cu prețurile stabilite prin contractele încheiate.

Față de cele prezentate mai sus, **s-a desființat actul de control contestat**, urmând ca organele de control să analizeze documentele prezentate de societate în susținerea contestației.

### **86. TVA aplicabilă operațiunilor de intermediere a transportului din România în străinătate a unor bunuri aparținând unor beneficiari din străinătate.**

În perioada 01.06.2001 - 31.12.2002, o societate a prestat servicii constând în intermedierea transportului din România în străinătate al bunurilor efecte personale aparținând unor beneficiari din străinătate, respectiv angajarea transportatorilor și supervizarea operațiunilor de transport. Pentru aceste operațiuni, societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă, considerând că beneficiază de cota zero de TVA / scutire de TVA cu drept de deducere.

Organele de control fiscal au constatat că societatea a efectuat prestări de servicii aferente transportului de efecte personale, constând în principal în asistență de specialitate pentru servicii de mutare. Pentru serviciile aferente transportului de efecte personale din România în străinătate, societatea a aplicat cota zero de TVA, respectiv scutirea cu drept de deducere a TVA. Întrucât serviciile efectuate pe teritoriul României, aferente activității de transport în străinătate al unor efecte personale nu reprezentau servicii aferente unui export de bunuri și, în consecință, nu beneficiau de cota zero de TVA, respectiv de scutirea cu drept de deducere a TVA, s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în cauză.

În contestația depusă societatea a precizat că în perioada supusă controlului a desfășurat o activitate de asistență de specialitate pentru mutarea unor bunuri în străinătate, în baza unor contracte încheiate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate, respectiv contractarea și angajarea transportatorilor, supravegherea activității de ambalare, manipulare și expediție a bunurilor. Pentru aceste activități, societatea a considerat că beneficiază de cota zero de TVA / scutire de TVA, în conformitate cu prevederile art. 17, lit.B, pct. i) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și pct. 9.20 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, pentru perioada 01.06.2001 -31.05.2002, respectiv art. 11 alin. (1) pct. i) din Legea nr. 345/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 33 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2002. Societatea a mai precizat că plata serviciilor s-a făcut în valută, pe toată perioada supusă verificării.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă pentru operațiunile efectuate de societate, constând în intermedierea transportului din România în străinătate al bunurilor - efecte personale aparținând unor beneficiari din străinătate putea beneficia de cota zero de TVA, respectiv de scutire de TVA cu**

## **drept de deducere.**

În drept, art. 4 alin. (3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare până la data de 31.05.2002, se preciza faptul că *“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 prezentei ordonanțe de urgență”*.

În legătură cu aceste prevederi, pct. 3.1 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza că *“locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită”*, cu anumite excepții, prevăzute la pct. 3.2 - 3.5 din același act normativ, activitatea desfășurată de contestatoare neîncadrându-se însă în nici una din aceste excepții.

Prevederile legale menționate anterior se regăseau, cu unele modificări de formă și la art.7 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 01.06.2002. Prin urmare, prestările de servicii constând în intermedierea transportului din România în străinătate al bunurilor efecte personale aparținând unor beneficiari din străinătate reprezentau operațiuni impozabile / taxabile în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește aplicarea cotei zero de TVA / scutirea cu drept de deducere pentru aceste operațiuni, s-a reținut că art.17 lit.B, din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare până la data de 31.05.2002 preciza faptul că se beneficiază de cota zero de TVA pentru:

*“a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter, î...ș*

*i) alte prestări de servicii efectuate de contribuabili 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”*.

De asemenea, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 01.06.2002, preciza:

*“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

*a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, precum și bunurile comercializate prin magazinele duty-free;*

*î...ș i) alte prestări de servicii efectuate de persoane impozabile cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, în condițiile prevăzute prin normele de aplicare a prezentei legi î...ș”*.

Or, prestările de servicii efectuate de contestatoare nu se încadrau în categoria prestărilor de servicii legate direct de exportul bunurilor.

Astfel, potrivit pct. 9.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în vigoare în perioada de până la 31.05.2002, *“exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea*

*formalităților vamale de export î...ș”.*

Această definiție a exportului se regăsea, cu unele modificări de formă și la art. 27 alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, în vigoare începând cu data de 01.06.2002.

S-a reținut astfel că, potrivit definiției prezentate anterior, transferul din România în străinătate al bunurilor - efecte personale aparținând unor beneficiari din străinătate nu intră în categoria exportului de bunuri și, prin urmare, transportul acestor bunuri nu intră în categoria transportului de bunuri exportate, iar prestările de servicii efectuate de contestatoare, respectiv intermedierea transportului respectivelor bunuri nu intră în categoria altor prestări de servicii legate direct de exportul unor bunuri, astfel încât aceste operațiuni nu puteau beneficia de cota zero de TVA / scutire de TVA cu drept de deducere, așa cum legal au constatat organele de control.

În acest sens s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politică și legislație fiscală, care a precizat următoarele:

*“Î...ș în vederea aplicării cotei zero a taxei pe valoarea adăugată și a scutirii de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru activitatea de transport, exportul este definit ca o livrare de bunuri efectuată de agenți economici sau contribuabili, în prezent persoane impozabile înregistrați / înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată către beneficiari din străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.*

*Având în vedere aceasta definiție a exportului, întrucât efectele personale ale persoanelor fizice nu se consideră export pentru transportul acestora nu se aplică cota zero a taxei pe valoarea adăugată, respectiv scutirea cu drept de deducere î...ș”.*

În ceea ce privește încadrarea operațiunilor în cauză în categoria celor pentru care se beneficia de cota zero de TVA/scutire de TVA cu drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 17 lit. B pct. i) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare până la data de 31.05.2002 și art. 11 alin. (1) pct. i) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 01.06.2002, invocate de contestatoare, s-a reținut faptul că la pct. 9.20 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în vigoare în perioada de până la 31.05.2002 și respectiv art. 33 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, în vigoare începând cu data de 01.06.2002 se preciza căre sunt prestările de servicii, contractate cu beneficiari din străinătate, pentru care se beneficia de cota zero de TVA / scutire de TVA cu drept de deducere.

Or, activitatea desfășurată de contestatoare, respectiv intermedierea transportului din România în străinătate al bunurilor - efecte personale aparținând unor beneficiari din străinătate nu se regăsea în nici una din categoriile de prestări servicii prevăzute de actele normative menționate.

Faptul că societatea utiliza pentru serviciile prestate sintagma *“asistență de specialitate în expedierea și transportul unor bunuri - efecte personale din România în străinătate, pentru beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate”* nu era de natură să modifice încadrarea operațiunilor efectuate de societate. Astfel, prestările de servicii constând în *“asistență de specialitate”* prevăzute, alături de prestările de servicii constând în *“efectuarea de studii, cercetări de piață”*, în categoria celor care beneficiau

de cota zero de TVA / scutire de TVA cu drept de deducere, conform pct. 9.20 alin. (1) lit. d) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în vigoare în perioada de până la 31.05.2002 și respectiv art. 33 alin. (1) lit. c) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, în vigoare începând cu data de 01.06.2002 nu se refereau la prestările de servicii efectuate de societate, acestea reprezentând, în fapt, așa cum s-a recunoscut și prin contestație, prestări de servicii legate de expedierea unor bunuri din România în străinătate, respectiv intermediere transport bunuri efecte personale.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de intermediere a transportului din România în străinătate al bunurilor - efecte personale aparținând unor beneficiari din străinătate, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

### **87. Cota de TVA aplicabilă în cazul construcțiilor de natura caselor de vacanță**

O societate comercială a contractat cu un beneficiar persoana fizică executarea de lucrări privind "*construire casa de vacanta, împrejmuire, racorduri utilitati*". Urmare a executării acestor lucrări, contestatoarea a emis în luna decembrie 2001 către beneficiar o factura cu cota zero de TVA.

Organele de control au stabilit că societatea nu poate beneficia de cota zero de TVA pentru construcția unei case de vacanță cu beneficiar persoană fizică întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 1 alin. (3) lit. a) și art. 1 alin. 4 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000, în sensul că există diferențe între definiția de "*casă de vacanță*" și aceea de "*locuință*", conform Legii locuinței nr. 114/1996.

Prin contestație, societatea a considerat că a procedat legal aplicând cota zero de TVA întrucât operațiunea se încadrează în prevederile art. 1 alin. (3) pct. a din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000 privind aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor, precum și pentru construcția de lăcașuri de cult religios. Totodată, contestatoarea a precizat că organele de control în mod eronat au făcut referire la prevederile art. 1 pct. 1 din Legea nr. 145/1999 pentru modificarea și completarea Legii locuințelor nr. 114/1996, prin care se modifica art. 5 din Legea locuinței nr. 114/1996 deoarece acest articol a fost abrogat expres prin art. 37 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată iar casa de vacanță a beneficiarului persoană fizică a fost autorizată și contractată în anul 2001 când erau în vigoare Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000.

Mai mult chiar, având în vedere aceste prevederi, societatea a considerat că numai casele de vacanță a căror finanțare se realiza prin credite acordate de Agenția Națională de Locuințe nu beneficiau de scutire de TVA cu drept de deducere a acesteia și, prin urmare, celelalte case de vacanță, care nu erau finanțate prin credite de la ANL și care erau și ele "*locuințe*" în înțelesul prevederilor art. 2 pct. h din Legea locuinței nr.

114/1996) beneficiau de scutire de TVA cu drept de deducere a acesteia.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă pentru construcția unei case de vacanță, persoana fizică beneficia de cota zero de TVA și implicit dacă contestatoarea putea aplica cota zero de TVA la facturarea lucrărilor de construcții către beneficiar.**

În drept, potrivit art. 17 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată aprobată prin Legea nr. 547/2001 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se aplică cota zero pentru:

“Î...ș n) construcția de locuințe, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor existente;

Î...ș Pentru operațiunile prevăzute la lit. k), l), m), n) și o) aplicarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată se realizează în condițiile stabilite prin ordin al ministrului finanțelor.”

În acest sens, s-a emis Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000 privind aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor, precum și pentru construcția de lăcașuri de cult religios, care la art. 1 prevedea:

“(3) Beneficiază de cota zero a taxei pe valoarea adăugată următoarele categorii de persoane:

*persoanele fizice care au cetățenie română și domiciliul în România, pentru construcția de locuințe noi, precum și pentru lucrările privind extinderea, consolidarea și reabilitarea clădirilor de locuit existente; Î...ș*

*(4) Termenii locuință, locuință de serviciu și locuință de intervenție, utilizați în prezentul ordin, sunt cei definiți în Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările ulterioare.”*

Prin urmare, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, s-a reținut că beneficiau de cota zero a taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 1026/2000: *“persoanele fizice care au cetățenie română și domiciliul în România, pentru construcția de locuințe noi”*, și deci nu și pentru construcția de case de vacanță, la care ordinul nu face trimitere.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia *“casa de vacanță constituie o locuință chiar dacă este temporară, conform art. 2 lit. h) din Legea locuinței nr. 114/1996, republicată”*, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece Legea locuinței nr. 114/1996, republicată definea separat și făcea o distincție clară între acești termeni. Astfel, în timp ce prin termenul de locuință se înțelegea o *“construcție alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii”*, casa de vacanță era *“o locuință ocupată temporar, ca resedință secundară, destinată odihnei și recreerii.”*

Referitor la motivația contestatoarei potrivit căreia beneficiau de scutire casele de vacanță, invocând în acest sens art. 1 pct. 1 din Legea nr. 145/1999 pentru modificarea și completarea Legii locuințelor nr. 114/1996, aceasta nu a fost întemeiată întrucât art. 1 pct. 1 din Legea nr. 145/1999 pentru modificarea și completarea Legii locuințelor nr. 114/1996, prin care s-a modificat art. 5 din Legea locuinței nr. 114/1996 a fost abrogat prin art. 37 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea

adăugată, care reglementa cota zero pentru locuințe, astfel cum erau definite de Legea nr. 145/1996 și de Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000 dat în aplicarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

În concluzie, organele de control în mod legal au aplicat cota de 19% de TVA pentru construcția casei de vacanță cu beneficiar persoană fizică, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

#### **88. Cota de TVA aferentă exporturilor nerealizate pe baza contractelor având condiția de livrare „ex-works”**

Din operațiunile de “*export*” derulate în baza unor contracte încheiate cu firme străine importatoare de alcool etilic alimentar consemnate ca efectuate în perioada 22.07.1998 -16.10.1998 de o societate, în calitate de exportator, o parte din alcoolul etilic alimentar nu a părăsit teritoriul României, exportul nefiind realizat efectiv.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat că „*exportul*” de alcool etilic alimentar efectuat în perioada 22.07.1998 – 16.10.1998 de contestatoare către firme din Rusia, Ucraina și Moldova nu a fost realizat efectiv, respectiv alcoolul etilic alimentar care a făcut obiectul a 38 transporturi nu a părăsit teritoriul României.

Urmare a faptului că societatea nu făcut dovada cu documente care să ateste realizarea efectivă a exportului, conform art.81 alin.1) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, organele de control au constatat că scutirea de la plata accizelor și aplicarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată nu mai operează, încălcându-se prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.82/1997 privind regimul accizelor și al altor taxe indirecte, art.21 lit.a) și art. 22 ale Ordonanței Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, ale art.17 lit.C și ale Hotărârii Guvernului nr.512/1998 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992, pct. 9.11 și pct. 9.13. Urmare a celor constatate, organele de control au stabilit în sarcina societății accize și TVA, pentru care s-au calculat majorări de întârziere.

În contestația formulată, societatea a considerat că eronată constatarea organelor de control privind neefectuarea livrărilor de alcool la export, precum și obligativitatea de a se asigura ca marfa să părăsească țara întrucât societatea a acționat exclusiv în calitate de vânzător fără a efectua prestația de transport a mărfurilor la destinație, responsabilitatea tranzitului revenindu-i importatorului. Contestatoarea a susținut că toate livrările s-au efectuat în baza contractului încheiat cu beneficiarul străin cu condiția de livrare “*franco-depozit-furnizor*”, ocazie cu care s-a efectuat controlul vamal și s-au emis declarațiile vamale în care s-a menționat clauza “*ex-works*” (EXW) conform condițiilor de livrare INCOTERMS 1990.

Contestatoarea a mai susținut că în calitate de vânzător a respectat condiția de livrare prevăzută în contractele de export, și-a îndeplinit obligația de livrare în momentul în care a pus marfa la dispoziția cumpărătorului la sediul sau, motiv pentru care nu-i poate fi imputabil faptul că marfa nu a părăsit teritoriul României prin punctul vamal de frontieră. Totodată, contestatoarea a considerat că nu datora obligațiile bugetare reprezentând TVA, accize și majorările de întârziere aferente deoarece predând marfa cumpărătorului conform condiției de livrare “*franco-fabrică*” cu condiția ExW prevăzută

în contractele de livrare, din punctul de vedere al societății, aceasta era o operațiune de export, societatea îndeplinindu-și obligația de a efectua exportul.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă contestatoarea beneficia de scutirea de la plata accizelor și a TVA aferentă cantităților de alcool etilic alimentar consemnate în facturi de livrare la export, în condițiile în care marfa nu a părăsit teritoriul României, deși potrivit clauzelor contractuale, societatea contestatoare, în calitate de vânzătoare nu avea obligația de a transporta marfa până la ieșirea acesteia din țară.**

În drept, art. 81 alin. (1) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României preciza că *“regimul de export constă în scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României”*.

Art. 21 alin (1) lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor și al altor taxe indirecte preciza:

*“Sunt scutite de plata accizelor:*

*a) produsele exportate direct sau prin agenți economici care își desfășură activitatea pe bază de comision.”*

Art. 22 din aceeași Ordonanța de Urgență prevedea:

*“Pentru produsele prevăzute la art. 21 lit. a), b) și g), scutirea se acordă prin restituirea accizelor plătite la achiziționarea acestora, pe baza documentelor justificative și numai pentru cantitățile folosite, cu destinațiile expres menționate în prezenta ordonanță de urgență”*.

În ceea ce privește cota zero de TVA, art.17 C lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind TVA, cu modificările și completările ulterioare se preciza că se aplică cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de agenții economici cu sediul în România”*

În explicitarea dispozițiilor art. 17 C din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind TVA, Hotărârea Guvernului nr. 512 /1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind T.V.A. preciza că *“se consideră export livrările de bunuri efectuate de agenții economici cu sediul în România către beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale pentru export”*.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, scutirea de la plata accizelor și cota zero de TVA se acordă numai pentru produsele exportate care erau transportate în afara teritoriului țării.

Din analiza contractelor încheiate cu beneficiarii externi a rezultat că în toate aceste contracte a fost inserată drept clauză ca livrarea la export a alcoolului se va efectua în condiții *“EXW conform INCOTERMS 1990”*, termen ce presupune ca locul convenit pentru livrare să fie sediul vânzătorului - *“franco fabrică”*. Din analiza modului de derulare a operațiunilor de export a rezultat că în toate cazurile, indiferent de partenerii contractuali, prin includerea în toate contractele a clauzei privind ridicarea cantităților de alcool destinate exportului de la sediul contestatoarei, toate obligațiile privind ridicarea mărfii, transportul mărfii de la sediul acesteia până la destinație reveneau transportatorilor puși la dispoziție de către partenerii externi, respectiv firmele importatoare de alcool.

În condițiile în care actele normative menționate mai sus referitor la scutirea de la plata accizelor și a TVA aferente produselor exportate precizau expres că aceasta se acordă numai când livrarea acestora s-a efectuat direct către beneficiari cu sediul în

străinătate, din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că societatea nu a demonstrat realizarea efectivă a exportului. Astfel, din actele prezentate lipsea documentul de transport internațional (CMR), vizat de beneficiar și autoritatea vamală din țară importatoare conform art. 81 alin. (1) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, acte care dovedeau scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României. Mai mult chiar, din cercetările efectuate conform dispozițiilor Parchetului de pe lângă Curtea Supremă de Justiție în speța în cauză, conform Rezoluției Parchetului Militar de pe lângă Curtea Militară de Apel a rezultat că *“livrările de alcool etilic alimentar efectuate în baza contractelor încheiate cu firme din străinătate au fost deturnate, alcoolul fiind vândut la intern, actele de export stabilindu-se a fi fictive”*.

S-a reținut de asemenea, că societatea contestatoare nu a susținut că exportul ar fi fost realizat ci faptul că nu era responsabilă de nerealizarea acestuia.

Astfel, susținerea contestatoarei potrivit căreia *“în calitate de vânzător și-a îndeplinit obligația de livrare în momentul în care a pus marfa la dispoziția cumpărătorului, la sediul său”* nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației din punct de vedere al facilităților de care beneficia numai marfa exportată întrucât, după cum s-a reținut mai sus, de scutirea de la plata accizelor și de cota zero de TVA beneficiau doar agenții economici care exportau efectiv mărfurile, această facilitate fiscală fiind acordată avându-se în vedere destinația finală a mărfii, fără a fi condiționată de culpa societății vânzătoare.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea potrivit căreia a efectuat un export cu aplicarea condiției de livrare EXW conform Incoterms 1990 întrucât potrivit acestui termen se presupunea numai ca vânzătorul nu răspunde de încărcarea mărfii în mijlocul de transport pus la dispoziție de către cumpărător, firmele cumpărătoare suportând toate costurile și riscurile pe care le implică preluarea mărfii de la sediul vânzătorului până la destinația dorită numai că, presupunând o obligație minimă pentru vânzător, această clauză nu producea efecte asupra raportului juridic fiscal dintre contestatoare și obligațiile față de bugetul de stat în condițiile în care actele normative care reglementau scutirea de la plata accizelor și cotei zero de TVA condiționau acordarea acestei facilități de destinația finală a mărfii, respectiv scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României.

Prin urmare, datorită includerii în toate contractele a clauzei privind transferul dreptului de proprietate și al tuturor obligațiilor către cumpărător de la poarta fabricii s-a dat posibilitatea ca din acel moment importatorul să aibă răspunderea mărfii până la destinație, în condițiile în care pentru acordarea scutirii de la plata accizelor și a TVA, contestatoarea avea obligația de a face dovada realizării efective a exportului de alcool.

În consecință, clauzele contractuale pe care părțile au înțeles să le includă în convențiile dintre ele **nu puteau fi opozabile decât acestora**, ele privind momentul transferului dreptului de proprietate cu consecințele ce decurg de aici referitoare la riscul contractului. Respectarea acestor clauze contractuale de către societatea contestatoare, în calitate de vânzătoare nu putea însă conduce la acordarea unor facilități fiscale acesteia atâta timp cât actele normative aplicabile speței condiționau acest lucru de realizarea efectivă a exportului. Intenția legiuitorului a fost clară, în sensul că beneficiau de această facilitate fiscală doar agenții economici care efectuau export, fără a se face diferențiere între situațiile în care exportul nu se realiza din vina altor persoane decât societatea producătoare, cum este cazul în speță și situațiile în care exportul nu se realiza din vina

acesteia, iar potrivit principiului de drept consacrat, unde legea nu distinge, nici cei care o aplică nu pot distinge. Astfel, obligația contestatoarei era o obligație de rezultat și nu una de diligență, aceasta beneficiind de facilitatea fiscală privind scutirea de la plata accizelor și de cota zero de TVA numai pentru mărfurile care au părăsit efectiv teritoriul țării, deci numai pentru mărfurile exportate.

Prin urmare, cu toate că societatea și-a îndeplinit obligațiile contractuale, având în vedere însă că pentru o parte din transporturile de alcool etilic alimentar nu a făcut dovada că acestea au părăsit teritoriul României, respectiv că exportul a fost realizat efectiv, așa cum de altfel a recunoscut și contestatoarea prin contestația formulată, aceasta nu putea beneficia de facilitățile fiscale care se acordă numai pentru exporturile realizate, contestatoarea datorând sumele reprezentând accize și TVA, contestația fiind respinsă ca netemeinică.

### **89. TVA aferentă serviciilor prestate în contul beneficiarilor cu sediul în străinătate în baza contractelor încheiate cu aceștia**

În perioada 1996-1999, în baza contractelor de service postgaranție încheiate cu parteneri din străinătate, o societatea a efectuat service-ul pentru aparatură medicală din import aflată în perioada de garanție, pentru care a întocmit facturi în care a înscris cota zero de TVA. Organele de control fiscal au constatat că nu sunt îndeplinite prevederile pct.9.2 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.809/1995, stabilind pentru activitatea de această natură, desfășurată în anul 1996, taxa pe valoarea adăugată suplimentar și majorări de întârziere aferente. Referitor la aceeași constatare, pentru anul 1997, în baza pct.9.7, cap.IX din Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 privind aplicarea cotei zero TVA, organele de control au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

Pentru anul 1998, pentru nerespectarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr.3/1992 republicată, ale pct.9.7 din Hotărârea Guvernului nr.1178/1996 și ale pct.9.18 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.512/1998, privind condițiile de aplicare a cotei zero TVA s-a stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată pentru care s-au calculat majorări de întârziere aferente.

Pentru anul 1999, pentru nerespectarea condiției de cota zero TVA prevăzută de pct.9.18 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 a fost stabilită o diferență de taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

În contestația depusă societatea a arătat că în mod eronat organele de control au impozitat respectivele servicii deoarece facturile în cauză reprezentau servicii prestate în numele partenerilor externi pe care îi reprezenta în România, prestări efectuate de un contribuabil cu sediul în România, contractate cu beneficiar din străinătate, pentru care legiuitorul a prevăzut cota zero TVA. În susținerea afirmației potrivit căreia aceste operațiuni erau export de servicii către parteneri externi, societatea a invocat prevederile art.17B, lit.i) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.215/1999, menținute prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA și cele ale pct.9.20 lit.C din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă pentru serviciile prestate**

**în contul beneficiarilor cu sediul în străinătate în baza contractelor încheiate cu aceștia, contestatoarea beneficia de cota zero de TVA.**

În drept, art.17 C lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA preciza că se aplica cota zero de TVA pentru *“prestările de servicii efectuate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate”*.

În același timp, prin art.17 C, litera i) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța Guvernului nr.34/1997 se preciza că *”sunt supuse cotei zero TVA alte prestări de servicii efectuate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, în condiții stabilite prin hotărâre a Guvernului”*.

Pct. 9.18 lit.c) din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 se preciza:

”Sunt supuse cotei zero TVA, potrivit art.17 lit. C i) din ordonanță:

c) serviciile prestate, în contul beneficiarilor cu sediul în străinătate, pentru bunurile din import aflate în perioada de garanție.

Justificarea cotei zero pentru serviciile prevăzute de actele normative mai sus menționate se face cu: contractele încheiate cu partenerii externi sau, după caz, comanda acestora; factura externă; dovada încasării facturii externe sau, după caz, a introducerii în bancă a declarației de încasare valutară. Prin urmare, a rezultat astfel posibilitatea aplicării cotei zero de TVA pentru prestațiile efectuate de agenții economici, prestații în contul beneficiarilor cu sediul în străinătate, pentru bunurile din import aflate în perioada de garanție, începând cu data de 11.09.1998, odată cu intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.512/1998 și numai cu prezentarea documentelor pentru justificarea aplicării cotei zero de TVA, respectiv contractele încheiate cu partenerii externi sau, după caz, comanda acestora, factura externă, dovada încasării facturii externe sau, după caz, a introducerii în bancă a declarației de încasare valutară. În baza celor prezentate mai sus a rezultat că, după data de 11.08.1998, dacă erau întrunite condițiile precizate prin pct.9.18 lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.512/1998, contestatoarea putea beneficia de cota zero TVA.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că perioada supusă controlului a fost 1996-1999 **s-a desființat actul de control contestat**, în vederea refacerii controlului.

**90. TVA aferentă contravalorii bunurilor livrate la extern direct sau prin comisionari, în condițiile în care societatea nu a încasat contravaloarea acestor exporturi**

O societate a livrat bunuri la extern, direct sau prin comisionari, aplicând cota zero de TVA. Contravaloarea acestor bunuri nu a fost încasată de societate până la data încheierii actului de control, fiind depășite totodată termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate cu societățile comisionare.

Organele de control fiscal au constatat că societatea a efectuat exporturi în nume propriu și exporturi în comision, fără a încasa contravaloarea acestora în termenele prevăzute în declarațiile de încasare valutară sau în contractele de export în comision,

încălcându-se prevederile art.17, lit.B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, fapt pentru care s-a stabilit o diferență de TVA, conform prevederilor pct. 9.3, pct. 9.6 și pct. 9.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că organele de control au extins în mod nejustificat sfera neaplicării cotei zero de TVA și la alte situații decât cele prevăzute expres în Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA și în Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 deoarece actele normative menționate anterior nu prevăd *“neîncasarea valutei în termen ca o condiție a neaplicării cotei zero de TVA”*.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă organele de control au procedat în mod legal prin colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalorii bunurilor livrate la extern direct sau prin comisionari, în condițiile în care la data controlului societatea nu încasase contravaloarea acestor exporturi, fiind depășite totodată termenele înscrise în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate cu societățile comisionare.**

În drept, art. 17 lit. B pct. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA preciza că se aplica cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României”*.

În ceea ce privește modul de derulare a operațiunilor valutare, art. 16 din Regulamentul nr. 3 din 23 decembrie 1997 privind efectuarea operațiunilor valutare, emis de Banca Națională a României preciza:

*“Urmărirea și controlul încasărilor valutare aferente exportului de bunuri se realizează prin formularul ‘DECLARAȚIE DE ÎNCASARE VALUTARĂ’ (DIV) potrivit prevederilor din Normele privind controlul valutar asupra încasărilor din exporturi și din celelalte operațiuni cu străinătatea - N.R.V.9”*.

În legătură cu aceste prevederi, în Normele privind controlul valutar asupra încasărilor din exporturi și din celelalte operațiuni cu străinătatea - N.R.V.9, invocate mai sus se preciza:

*“1. Persoanele juridice autorizate în condițiile legii să efectueze operațiuni cu străinătatea sunt obligate să încaseze în termenele prevăzute prin dispoziții legale sumele în valută convertibilă sau în lei aferente acestor operațiuni în conturile lor la bănci.*

*În...§ 17. încasarea de la extern a contravalorii mărfurilor exportate /reexportate /introduse în zonele libere, respectiv depunerea documentelor de încasare de la extern, în cazul modalităților de plată documentară se face prin banca ce a efectuat avizarea declarațiilor de încasare valutară privind exportul respectiv. Depunerea documentelor la încasare se face în termenele prevăzute în condițiile contractuale sau în modalitatea de decontare utilizată, respectiv maximum 5 zile lucrătoare de la data vămuirii pentru ordine de plată pentru încasso, garanții și maximum 21 zile pentru încasări prin acreditive î...ș”*.

Prin urmare, agenții economici aveau obligația de a încasa contravaloarea bunurilor exportate la termen, în conturi deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României să efectueze astfel de operațiuni și tranzacții externe. Mai mult, pct. 9.9 din

Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, 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 atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”.*

Prin urmare, deoarece la data controlului contestația nu încasase contravaloarea exporturilor efectuate în perioada aprilie 2000 - aprilie 2001, fiind depășite totodată termenele înscrise în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate cu societățile comisionare, aceasta nu putea beneficia de cota zero de TVA pentru livrările de bunuri efectuate la extern. În acest sens s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor, respectiv direcția impozite indirecte.

Prin urmare, organele de control în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra contravalorii în lei a exporturilor neîncasate la termen, precum și la calcularea majorărilor de întârziere aferente TVA în temeiul prevederilor art. 31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, societatea necontestând modul de calcul al acestor majorări de întârziere. Pe cale de consecință **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

#### **91. Aplicarea cotei zero de TVA în condițiile în care valuta aferentă exporturilor realizate nu a fost încasată la termenele stabilite în declarațiile de încasare valutară.**

O societate comercială a realizat livrări de carburanți pentru nave sub pavilion străin, exporturi realizate în baza unui contract de vânzare - cumpărare încheiat cu o societate din străinătate și justificate cu următoarele documente: facturi externe, declarații vamale de export vizate de organele vamale, dovada introducerii în bancă a declarațiilor de încasare valutară a încasării contravalorii în valută a bunurilor exportate. Contravaloarea exporturilor efectuate nu a fost încasată în totalitate, la data controlului fiind depășite termenele stabilite în declarațiile de încasare valutară.

Pentru perioada 01.05.2000 - 30.11.2000 organele de control fiscal au constatat neîncasarea în totalitate a contravalorii exporturilor efectuate de societate. Pentru faptele constatate, în conformitate cu prevederile pct. 9.15 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 s-a procedat la aplicarea cotei de 19% de TVA la valoarea livrărilor efectuate la export cu cota zero, luându-se în considerare data emiterii facturii externe, valoarea facturii externe neîncasate pentru care s-a aplicat inițial cota zero și cursul valutar înregistrat la Banca Națională a României la data efectuării exportului.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a convenit de comun acord, conform adendumului din data de 15.02.2000 încheiat cu societatea din străinătate, în calitate de cumpărător, prelungirea termenului de încasare a declarațiilor de încasare valutară până la data de 15.05.2001, cumpărătorul garantând efectuarea plății cu filă CEC

emis de o bancă din USA. Contestatoarea a precizat că acest acord intervenit între cele două societăți a fost adus și la cunostința băncii din România prin memoriul din data de 15.02.2001 prin care a solicitat prelungirea termenului de încasare a declarațiilor de încasare valutară.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea a justificat aplicarea cotei zero de TVA, în condițiile în care valuta aferentă exporturilor realizate de societate nu a fost încasată la termenele stabilite în declarațiile de încasare valutară.**

În drept, art. 17 lit. B pct. f din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se beneficia de cota zero de TVA pentru *“livrările de carburanți și/sau de alte bunuri destinate utilizării sau încorporării în nave și aeronave care prestează transporturi internaționale de persoane și de mărfuri”*.

Pct. 9.15 alin. (3) 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:

*“Justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de carburanți și pentru alte bunuri destinate utilizării sau încorporării în nave sau aeronave sub pavilion străin care prestează transporturi internaționale de persoane și de mărfuri se face cu:*

*a) factura externă;*  
*b) declarația vamală de export vizată de organele vamale;*  
*c) dovada încasării contravalorii mărfii în valută sau, după caz, a introducerii în bancă a declarației de încasare valutară”, iar alin. (5) din același act normativ preciza:*

*“nerespectarea prevederilor privind justificarea cotei zero atrage obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotelor corespunzătoare livrărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atestă livrarea bunurilor.”*

În anexa nr. 12 la procesul verbal contestat, organele de control au prezentat situația declarațiilor de încasare valutară și facturilor emise de contestatoare către clientul extern în baza contractului încheiat cu acesta, documente emise în perioada 01.05.2000 - 30.11.2000 și neîncasate în totalitate la data încheierii procesului verbal.

Întrucât la data întocmirii procesului verbal contestat, organele de control au constatat că valuta aferentă exporturilor realizate nu a fost încasată în totalitate la termenele prevăzute în declarațiile de încasare valutară, în conformitate cu prevederile pct. 9.15 alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în mod legal au aplicat cota de 19% de TVA pentru contravaloarea facturilor emise în perioada mai sus menționată.

Pe cale de consecință, au fost datorate și majorările de întârziere aferente în temeiul prevederilor art. 31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, societatea necontestând modul de calcul al acestor majorări de întârziere.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că în conformitate cu contractul de vânzare - cumpărare din data de 15.05.2000 încheiat între aceasta, în calitate de vânzător și clientul extern, în calitate de cumpărător, părțile de comun acord au încheiat în data de 15.02.2001 un adendum la contract prin care s-a stabilit ca facturile emise de vânzător să fie achitate în cel mai scurt timp, respectiv prelungirea termenului de încasare a facturilor și a declarațiilor de încasare valutară avizate de banca din

România până la data de 15.05.2001, acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum a rezultat și din documentele anexate la dosarul cauzei, adendumul din data de 15.02.2001 a fost încheiat în timpul desfășurării controlului, fapt ce rezulta din procesul verbal în care s-a menționat că perioada de desfășurare a controlului a fost 23.01.2001 - 23.02.2001. Mai mult, așa cum a rezultat din anexele la procesul verbal, adendumul a fost încheiat după o perioadă mare de timp de la expirarea termenelor de încasare valutară. De asemenea, valuta a cărei încasare s-a prelungit prin adendum era în cuantum mai mic decât totalul valutei ce urma a fi încasat, așa cum rezulta din anexa nr.12 la procesul verbal. Față de considerentele menționate **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

## **92. TVA aplicabilă exporturilor în condițiile în care valuta nu a fost încasată la termenele stabilite de la beneficiarii externi față de care s-au inițiat procedurile judiciare de arbitraj**

O societate a efectuat export cu cota zero de TVA către un beneficiar din străinătate cu termen de încasare de 90 de zile de la data emiterii facturilor. Până la data încheierii procesului verbal de control societatea încasase parțial contravaloarea exportului.

De asemenea, societatea a mai efectuat exporturi cu cota zero de TVA către o altă societate din străinătate. Pentru aceste exporturi realizate societatea a întocmit două facturi externe, termenul de încasare a contravalorii exporturilor realizate fiind de 60 de zile de la data livrării.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat că în conformitate cu pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2001, pentru depășirea termenului de încasare a contravalorii exportului, contestatoarea datorează TVA de plată și majorări de întârziere aferente. De asemenea, conform aceluiași prevederi legale, întrucât contravaloarea celorlalte exporturi realizate nu a fost încasată până la data efectuării controlului s-a stabilit în sarcina contestatoarei TVA și majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că interpretarea dispozițiilor legale invocate de organele de control în procesul verbal contestat, respectiv Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 a fost restrictivă fiind rezultatul scoaterii din contextul general al legislației în materie, al ignorării normelor speciale incidente în speță. În opinia contestatoarei, constatarea organelor de control conform căreia contravaloarea exporturilor realizate de societate nu a fost încasată era în flagrantă contradicție cu

o altă constatare din cuprinsul aceluiași proces verbal, respectiv faptul că referitor la aceleași exporturi "*neîncasate*", organele de control au constatat că sunt incidente prevederile pct.7 din Instrucțiunile nr. 15086/1995 de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 18/1994. Contestatoarea a susținut că aceleași sume aferente aceluiași exporturi efectuate nu puteau fi considerate ca neîncasate în raport de norma generală ce reglementa TVA, în condițiile în care o normă specială explica și nuanța aspectul încasării, stabilind clar că nu erau neîncasate în considerarea procedurilor judiciare demarate.

Societatea contestatoare a considerat că principiul potrivit căruia o normă

specială se aplică cu prioritate și derogatoriu față de norma generală necesită argumentație separată.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea datora TVA, în condițiile în care valuta aferentă exporturilor realizate de societate nu a fost încasată la termenele stabilite în contractele încheiate cu clienții externi.**

În drept, art. 17 pct. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se acordă cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”*.

Pct. 9.3 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:

*“Pentru exportul realizat direct de unitățile care acționează în nume propriu, justificarea cotei zero se face cu:*

- a) factura externă;*
- b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;*
- c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;*
- d) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută”*.

Pct 9.9 din Hotărârea Guvernului mai sus menționată 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 atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. În cazul în care la verificarea aplicării cotei zero de taxa 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 au obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă”*.

În consecință, întrucât la data întocmirii procesului verbal contestat, respectiv 24.10.2001, organele de control au constatat depășirea termenelor de încasare a valutei menționate în contractele încheiate și anume 90 de zile de la data emiterii facturilor pentru exporturile realizate în data de 24.10.2001 și 60 de zile de la data livrării mărfurilor pentru exporturile realizate în datele de 01.03.2001 și de 20.06.2001, în conformitate cu prevederile pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în mod legal au aplicat cota de 19% de TVA pentru contravaloarea facturilor emise în perioada mai sus menționată.

Referitor la argumentele contestatoarei conform cărora organele de control au constatat că sunt incidente prevederile pct. 7 din Instrucțiunile nr. 15086/1995 de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 18/1994, acestea nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza procesului verbal contestat a rezultat clar că

organele de control au aplicat prevederile pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994 fiind invocate de organele de control doar la stabilirea cuantumului amenzii contravenționale pentru nerepatrierea valutei în termen.

S-a reținut că organele de control au constatat doar faptul că societatea a prezentat la data efectuării controlului, referitor la exporturile efectuate, adrese înaintate Curtii de Arbitraj București privind începerea procedurilor judiciare în baza prevederilor pct. 7 din Instrucțiunile nr. 15086/1995. Argumentele contestatoarei cu privire la faptul că societatea se afla în litigiu cu partenerul extern și îi erau aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.18/1994 privind măsuri pentru întărirea disciplinei financiare a agenților economici nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile Instrucțiunilor nr.15086/1995 de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 18/1994, făceau referire la modul de aplicare a sancțiunilor prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 18/1994. Mai mult, prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care este o lege specială nu se făcea trimitere la prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994. În consecință **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

Pe rolul Curții Supreme de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice împotriva sentinței civile a Curtii de Apel „X”-Secția comercială și de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar instanța Supremă a constatat următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la 14 ianuarie 2002, reclamanta societatea „X” a solicitat anularea deciziei emise de Ministerul Finanțelor Publice și a procesului verbal încheiat de inspectorii fiscali precum și exonerarea de plată a sumei reprezentând TVA suplimentară și majorări de întârziere aferente TVA.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că nelegal și netemeinic s-a reținut în sarcina sa obligația plății sumelor menționate, prin ignorarea normelor speciale aplicabile în cauză, care sunt Instrucțiunile nr. 1/15086/1995 ale Băncii Naționale a României și Ministerului Finanțelor, iar nu prevederile Hotărârii Guvernului nr.401/2000 și ale Ordonanței Guvernului nr. 17/2000, cum greșit s-a arătat în procesul verbal de control.

A menționat că în conformitate cu pct.7 din Instrucțiunile nr. 1/15086/1995 nu se consideră neîncasate sumele în valută reprezentând contravaloarea mărfurilor exportate dacă au fost demarate proceduri judiciare, și din acest motiv îndeplinește toate condițiile prevăzute de art.17 lit.B a din Ordonanța Guvernului nr. 17/2000 pentru aplicarea cotei zero de TVA.

Curtea de Apel „X”- Secția comercială și de contencios administrativ, prin sentința civilă a admis acțiunea, a dispus anularea parțială a deciziei de soluționare a contestației și a procesului verbal pentru TVA și majorări de întârziere și a obligat părțile la plata cheltuielilor de judecată către reclamantă.

Instanța a reținut că reclamanta a făcut dovada că a început procedurile judiciare de recuperare a valutei aferente celor 3 exporturi realizate, conform dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 18/1994 și Instrucțiunilor nr. 15086/1995 date în aplicarea acestei ordonanțe. S-a mai reținut că organele financiare au făcut o interpretare rigidă a actelor normative incidente în cauză, constatând greșit că reclamanta datorează TVA pentru contravaloarea celor 3 exporturi, ca și majorările de

întârziere aferente.

Pârâtele au declarat recurs împotriva sentinței, susținând că instanța a reținut greșit aplicabilitatea Instrucțiunilor nr. 15086/1995 de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 18/1994, când în realitate erau incidente prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, care este o lege specială. S-a mai susținut că în mod legal s-a aplicat cota de 19% de TVA pentru contravaloarea facturilor emise de reclamantă la exportul către firma din Emiratele Arabe Unite și către firma din India, deoarece s-a depășit termenul de 90 de zile de la data emiterii facturilor, respectiv termenul de 60 de zile de la data livrării mărfii, conform mențiunilor din contracte, termene în interiorul cărora trebuia încasată valuta de la firmele străine pentru ca reclamanta să poată beneficia de cota zero la exportul bunurilor. S-a mai menționat că pentru neachitarea la scadență a obligației bugetare, reclamanta datorează și majorări de întârziere, calculate până la data achitării sumei, conform art.13 din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 și pct.9.9 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000.

Analizând motivele de recurs invocate, în raport de materialul probator administrat în cauză și de dispozițiile legale aplicabile, Curtea Supremă a reținut următoarele:

Prin procesul verbal de control fiscal s-a stabilit, printre altele, că intimata datorează bugetului de stat o sumă cu titlu de TVA suplimentară, aferentă exporturilor neîncasate până la data verificării și o sumă cu titlu de majorări de întârziere aferente TVA suplimentară.

Intimata a contestat aceste sume, contestație care s-a respins prin decizia emisă de Ministerul Finanțelor Publice - direcția generală de soluționare a contestațiilor.

În ambele acte s-a reținut că intimata a efectuat export, cu cota zero de TVA cu termen de încasare de 90 de zile de la data emiterii facturilor și că până la data încheierii procesului verbal de control se încasase numai o parte din suma. S-a mai reținut că intimata a mai efectuat exporturi cu cota zero de TVA și către o altă firmă cu termen de încasare a contravalorii exporturilor la 60 de zile de la data livrării. Cum nu s-a respectat termenul de 90 de zile pentru încasarea diferenței de valută de la prima societate și nici termenul de 60 de zile de la cealaltă societate, conform prevederilor contractuale, organele financiare au considerat că intimata nu poate beneficia de dispozițiile art.17 pct.B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind acordarea cotei zero de TVA, fiind aplicabile prevederile pct.9.3 și ale pct.9.9 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.401/2000. S-a susținut și că intimatei nu îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994 și nici Instrucțiunile nr.15086/1995 date în aplicarea acestei ordonanțe, pentru că se referă la măsuri pentru întărirea disciplinei financiare a agenților economici, respectiv la modul de aplicare a sancțiunilor prevăzute de ordonanță ci se aplică prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, care este o lege specială și care nu face trimitere la prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994.

Conform art.17 lit.B a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, se aplică o cotă zero de TVA pentru exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare, deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Nu s-a contestat faptul că intimata reclamantă a efectuat operațiunile de export, dar se

consideră că valuta primită din exportul mărfurilor s-a încasat în conturi bancare deschise de bănci autorizate de Banca Națională a României peste termenele de 90 de zile, respectiv 60 de zile de la data emiterii facturilor pentru exporturile realizate.

S-a susținut și faptul că până la data controlului nu se încasase încă toată valuta prevăzută în contracte și că este irelevant că intimata s-a adresat Curții de Arbitraj București pentru recuperarea diferenței de preț. Însă, Ordonanța de Urgență de Guvernului nr. 17/2000 nu prevede și condiția ca valuta să fie încasată în termenele specificate în contractele de export. Pentru aplicarea cotei zero de TVA trebuie îndeplinite numai două condiții, conform art.17 lit.B, a din ordonanță și anume să se încaseze în valută contravaloarea mărfurilor exportate, iar valuta să se depună în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Ordonanța nu prevede și condiția încasării valutei într-un anumit termen, această condiție fiind numai stipulată în contractele încheiate de intimată cu partenerii externi și neîndeplinirea ei are efecte numai în raporturile dintre părțile contractante. În ordonanță nu există nici o dispoziție de aplicare a unei alte cote de TVA pentru situația în care nu se respectă termenele de încasare a valutei, termene prevăzute de contractele încheiate între exportator și importator sau în declarațiile de încasare valutară. A fost reținut și faptul că neîncasarea valutei la termenele prevăzute în contracte nu s-a datorat intimatei, ci partenerilor săi de afaceri și că intimata, pentru recuperarea diferențelor de preț a formulat acțiuni arbitrale.

Pentru considerentele de mai sus, s-a respins recursul Ministrului Finanțelor Publice ca nefondat, în temeiul art.14 din Legea nr.29/1990 și art.299 și următoarele din Codul de procedură civilă, Curtea reținând că hotărârea instanței de fond a fost legală și temeinică.

#### *Comentariu*

În decizia pronunțată, Curtea Supremă de Justiție nu a avut în vedere și prevederile pct. 9.3 și 9.9 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, norme pe care Ministerul Finanțelor Publice, ca organ al administrației publice este obligat să le pună în aplicare.

### **93. TVA aplicabilă exporturilor neîncasate în termenele prevăzute în contracte**

O societate a efectuat prestări de servicii la export cu cota zero de TVA, justificate cu următoarele documente: facturi externe, contracte întocmite cu clienții externi și facturi fiscale în lei. Contravaloarea exporturilor realizate de societate, conform contractelor încheiate deși trebuia încasată în termen de 5 zile de la data facturării, la data controlului era neîncasată. Prin procesul verbal încheiat de organele de control au constatat că până la data de 19.03.2001, facturile externe aferente exporturilor de servicii nu au fost încasate, la contractele încheiate cu clienții externi nu existau până la data încheierii procesului verbal contestat acte adiționale pentru neîncasarea contravalorii facturilor externe, sumele reprezentând contravaloarea facturilor nu erau în litigiu și nu s-

au început procedurile judiciare stabilite de lege, nu existau reclamații cantitative și calitative ale partenerilor externi în baza unor documente încheiate cu organele specializate și, de asemenea, nu s-au constatat cazuri de forță majoră încheiate și confirmate de organe neutre.

În consecință, organele de control au constatat încălcarea prevederilor art. 17 lit. B, Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, modificată și republicată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, pct. 9.20 lit. d alin. (1) și (4) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, pct. 7 lit. a, b și h din Ordonanța Guvernului nr. 18/1994 privind întărirea disciplinei financiare, Instrucțiunilor nr. 15086/1995 de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 18/1994.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că procesul verbal contestat era netemeinic și nelegal, organul de control încălcând dispozițiile art. 17 pct. B lit. I din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și ale pct. 9.20 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. Aplicarea cotei zero a fost justificată conform dispozițiilor pct. 9.20 alin.

(2) din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, prin facturile emise și prin contractele încheiate cu partenerii externi, care au fost puse la dispoziția organelor de control. La pct.9.20 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 era prevăzut un termen legal de un an de la data aplicării cotei zero în care organele de control aveau obligația să verifice dacă încasarea valutei pentru care s-a aplicat cota zero de TVA a devenit efectivă. În conformitate cu aceste dispoziții legale, a rezultat că în termenul legal de un an de la data aplicării cotei zero creditorul trebuia să încaseze efectiv valuta conform facturilor externe și contractelor încheiate cu partenerii externi.

De asemenea, societatea contestatoare a susținut că după constatarea neîncasării contravalorii facturilor externe, organele de control ar fi trebuit ca în conformitate cu dispozițiile pct. 7 alin. (1) lit. a din Instrucțiunile nr. 1/1995, să stabilească termene corespunzătoare pentru fiecare din sumele neîncasate în vederea începerii procedurilor judiciare pentru recuperarea sumelor datorate societății contestatoare de către beneficiarii externi și serviciilor prestate de către aceștia. În opinia sa prevederea legală menționată mai sus a fost în mod flagrant încălcată de organul de control întrucât acesta eludând legea a dispus aplicarea imediată a măsurii sancțiunii contravenționale. De asemenea, conform prevederilor pct. 7 alin. (1) lit. a din Instrucțiunile nr. 1/1995 de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 18/1994 contestatoarea a susținut că nu se puteau considera neîncasate și nu se aplicau sancțiuni în cazul în care au fost începute procedurile judiciare pentru sumele în valută reprezentând contravaloarea serviciilor prestate.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea datora TVA, în condițiile în care valuta aferentă exportului realizat de societate nu a fost încasată la termenele stabilite în contractele încheiate cu clienții externi.**

În drept, art. 17 pct. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se acordă cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a*

României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”.

Pct. 9.20 alin. (1) lit. d 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 ca *“sunt supuse cotei zero a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 17 lit. B.i) din ordonanța de urgență, serviciile prestate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, constând în efectuarea de studii, prospecțiuni de piață, asistență de specialitate”* iar alin. (2) preciza că *“justificarea cotei zero pentru serviciile prevăzute la lit. a)*

*-e) se face cu facturile externe și/sau contractele încheiate cu partenerii externi, din care să rezulte termenele de decontare a contravalorii prestației sau, după caz, dovada încasării acesteia”*. Alin. (4) al pct. 9.20 din hotărârea de Guvern mai sus menționată preciza:

*“Nerespectarea prevederilor privind justificarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a contravalorii în valută a prestațiilor, prevăzute în facturi și/sau în contracte, atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare prestațiilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atestă 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 facturi și/sau în contracte, organele de control au obligația să verifice în termen de un an de la data aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă.”*

În anexa la procesul verbal contestat, organele de control au prezentat situația facturilor emise de contestatoare către clienții externi în baza contractelor încheiate cu aceștia în perioada decembrie 2000 - februarie 2001 și neîncasate la data încheierii procesului verbal. Întrucât la data întocmirii procesului verbal contestat, respectiv 20.03.2001, organele de control au constatat depășirea termenelor de încasare a valutei menționate în contractele încheiate și anume cinci zile de la data facturării, în conformitate cu prevederile pct. 9.20 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 în mod legal au aplicat cota de 19% de TVA pentru contravaloarea facturilor emise în perioada mai sus menționată. S-a reținut faptul că societatea contestatoare a interpretat eronat prevederile pct. 9.20 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 în sensul că verificarea încasării contravalorii exportului trebuia efectuată în termen de un an deoarece textul de lege a instituit acest termen doar pentru cazurile în care la data controlului nu expiraseră termenele de încasare prevăzute în facturi sau contracte.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că societatea se află în litigiu cu partenerul extern și îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994 privind măsuri pentru întărirea disciplinei financiare a agenților economici, acestea nu au fost avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile Instrucțiunilor nr. 15086/1995 de aplicare a prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 18/1994, invocate de societate făceau referire la modul de aplicare a sancțiunilor prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 18/1994, care nu au făcut obiectul cauzei. Mai mult, prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată nu se făcea trimitere la prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994. În consecință, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

La Curtea Supremă de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de societatea „X” împotriva sentinței civile a Curții de Apel „X”- Sectia de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar, s-au constatat următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel „X” reclamanta a solicitat anularea deciziei de soluționare a emisă de Ministerul Finanțelor Publice și a procesului verbal de control, precum și anularea măsurilor dispuse de organul de control de virare la bugetul statului a diferenței de TVA și a majorărilor de întârziere.

În motivarea acțiunii s-a învederat că societatea a beneficiat de cota zero pentru prestarea unor servicii la extern, dar întrucât repatrierea valutei ce i se datora nu s-a făcut înăuntrul termenului contractual s-a dispus de către organul de control aplicarea unor amenzi — ce nu fac obiectul prezentului litigiu — precum și obligarea sa la plata TVA corespunzător prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente.

Curtea de Apel „X”, sectia de contencios administrativ, prin sentința civilă a respins acțiunea. Prin considerentele hotărârii atacate s-a reținut că termenul de încasare prevăzut în facturile externe emise de reclamantă era de 5 zile de la facturare. Acest termen nu a fost însă respectat, situație în care, conform prevederilor O.U.G nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, ca și a normelor de aplicare ale acesteia aprobate prin H.G. nr.401/2000, reclamanta a pierdut beneficiul cotei zero la exporturile de servicii efectuate. Pe cale de consecință, a precizat prima instanță, urmează să suporte și majorările de întârziere datorate conform O.G.nr.11/1996.

Sentința a fost recurată de reclamantă. Prin motivele de casare formulate în scris recurenta a susținut, în esență, că societatea îndeplinea toate condițiile prevăzute de lege pentru a i se acorda cota zero de aplicare a TVA, precum și că la data efectuării controlului fuseseră declanșate procedurile judiciare în vederea recuperării sumelor ce i se datorau. Or, potrivit O.G.nr. 18/1994, care constituie norma cadru în materie, nu se consideră neîncasate și nu se supun sancțiunilor prevăzute de acel act normativ sumele aflate în litigiu și pentru care au început procedurile judiciare, ceea ce este cazul în speță. A mai fost criticată soluția dată cu privire la menținerea obligării societății la plata majorărilor de întârziere, care nu puteau fi datorate deoarece nu subzistă nici obligația de a achita taxa pe valoarea adăugată.

Aceste critici nu au fost considerate ca fiind fondate din următoarele motive:

În cauză a fost stabilit și nu a fost contestat de nici una din părți, că societatea a făcut exporturi de servicii, că aceste exporturi, de principiu, cad sub incidența dispozițiilor de favoare privind aplicarea cotei zero la TVA, că sumele *“datorate de beneficiarul extern au fost achitate, dar aceasta s-a petrecut după expirarea termenului contractual. Prin contractul de prestări servicii încheiat între beneficiarul extern „Y” și executantul „X”, reclamantul din cauză, s-a stipulat la punctul 6 intitulat obligațiile și responsabilitățile, sub litera a, obligația de a se achita în maximum 5 zile de la facturare contravaloarea serviciilor prestate. Potrivit H.G. nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată (pct.9.20 alin.penultim), „Nerespectarea prevederilor privind justificarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare (subl.n) a contravalorii în valută a prestațiilor, prevăzute în facturi și/sau în contracte, atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare prestărilor la intern și a majorărilor aferente (subl.n), calculate de la*

*data documentului care atestă prestarea serviciilor.”*

Circumstanțele de fapt ale speței s-au încadrat exact în ipoteza vizată de textul citat, fiind necontestat faptul că repatrierea valutei datorate de partenerul extern s-a făcut în afara termenului contractual stabilit, nerespectându-se deci condiția de încasare convenită de părți, ceea ce a justificat pierderea beneficiului cotei zero la aplicarea TVA.

Recurența a pledat exonerarea sa de răspundere invocând dispozițiile pct.7 alin.1 litera a din Instrucțiunile nr.1/15.086 din 20 octombrie 1995 de aplicare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.18/1994, potrivit cărora nu se consideră neîncasate sumele în valută în cazul sumelor în litigiu pentru care urmează să înceapă, în termenele stabilite de organul de control (subl.n), sau pentru care au început procedurile judiciare.

În speță societatea nu s-a regăsit însă în nici una dintre aceste două situații. Nu a existat un control precedent în cadrul căruia, fiind sesizate întârzierile în repatrierea valutei, să se fi stabilit termene de către organul de control de declanșare a procedurilor judiciare și nici nu s-a făcut dovada că ar fi fost demarate, la inițiativa reclamantei sau din indiferență ce alt motiv, proceduri judiciare. Recurenta s-a prevalat în justificarea depășirii termenului de faptul că, potrivit clauzelor contractuale, era necesară îndeplinirea procedurii prealabile înainte de sesizarea instanței competente. Teza nu a putut fi acceptată deoarece nu-și găsea temei în contract. Într-adevăr, în cuprinsul pct.7 intitulat „Litigii” din actul contractual se prevedea obligația pentru părțile contractante de a soluționa cu precădere „pe cale amiabilă” litigiile dintre ele. Aceasta constituie o clauză de stil de frecventă aplicațiune în materie care nu justifică decalarea termenului de scadență a plății. Si, oricum, prin dispozițiile contractuale nu se pot modifica sau nesocoti prevederi legale, cu atât mai mult cu cât, fiind vorba de obligații bugetare, ele au caracter de ordine publică.

În ce privește critica adusă referitor la dispoziția de obligare la plata majorărilor de întârziere, aceasta își are temeiul în prevederile mai sus citate (pct.9.20 alin. penultim din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000), constituind de altfel aplicarea unui principiu general din această materie.

Criticile formulate de recurentă s-au vădit așadar, pentru considerentele expuse, nefondate, recursul declarat fiind respins iar sentința atacată a fost menținută.

#### **94. TVA pentru livrările de bunuri la extern efectuate a căror contravaloare a fost încasată parțial în numerar.**

În luna decembrie 2000, o societate a livrat bunuri către o firmă franceză a căror contravaloare a fost încasată parțial în numerar. Printr-un procesul verbal, organele de control au constatat că în cazul exportului consemnat în factura fiscală, factura externă - invoice emisă în decembrie 2000 și declarația de încasare valutară, o parte din contravaloarea acestuia a fost încasată în numerar. S-a stabilit astfel o diferență de taxa pe valoarea adăugată colectată, pentru care au fost calculate majorări de întârziere, conform prevederilor pct. 9.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că suma încasată în numerar reprezenta avansuri acordate de către furnizor în anul 1999, sumă ce a ajuns în cont

bancar. Astfel, societatea a considerat că beneficiază de cota zero de TVA inclusiv pentru aceasta sumă întrucât la data încasării avansului nu erau în vigoare prevederile Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. De asemenea, societatea a contestat baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea beneficia integral de cota zero de TVA pentru livrările de bunuri la extern efectuate în luna decembrie 2000, a căror contravaloare a fost încasată parțial în numerar.**

În drept, art. 17 lit. B pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA preciza faptul că se aplică cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”*.

În legătură cu aceste prevederi, pct. 9.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza:

*“Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.*

*Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din Ordonanța de Urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valută în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale”*.

Prin urmare, actele normative în vigoare la data efectuării exportului, respectiv în luna decembrie 2000 prevedeau foarte clar neacordarea cotei zero de TVA în cazul încasării valutei în numerar.

Nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora încasarea valutei în numerar a fost efectuată în anul 1999, înainte de publicarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 întrucât în speță au fost aplicabile prevederile legale în vigoare la data efectuării exportului.

De altfel, din cele trei extrase de cont care au fost anexate în copie la dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă sumele în valută depuse de societate la unitatea bancară reprezentau, așa cum s-a susținut în contestație, avansuri aferente exportului efectuat în luna decembrie 2000.

Astfel, întrucât societatea nu a respectat integral condiția de încasare a valutei prin transfer interbancar, condiție în vigoare la data efectuării livrărilor la extern, aceasta nu putea beneficia de cota zero de TVA pentru bunurile a căror contravaloare a fost încasată în numerar, datorând totodată majorări de întârziere, în conformitate cu prevederile pct. 9.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care 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 atestă 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 au obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă”.*

În ceea ce privește baza de impozitare, s-a reținut că potrivit art. 13 alin.

(2) lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aceasta era determinată de *“prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț î...ș”*, iar potrivit pct. 8.4 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, aceasta *“se determină integral la livrarea bunurilor și/sau la prestarea serviciilor, chiar dacă prin contract se prevede plata în rate sau la anumite termene”*.

De asemenea, la pct. 10 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 se preciza:

*“Operațiunile privind investițiile de capital străin, titlurile de valoare, comerțul exterior, cooperarea economică internațională, prestările de servicii și executările de lucrări externe, creditele și operațiunile bancare externe, schimbul valutar, disponibilitățile în devize, precum și alte operațiuni în devize se înregistrează în contabilitate, atât în devize, cât și în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare la data efectuării lor”*.

Prin urmare, la stabilirea în lei a valorii bunurilor livrate către firma franceză, facturate în valută și, implicit, la determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată trebuia să se țină cont de cursul de schimb în vigoare la data efectuării livrării, astfel încât nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora la determinarea bazei de impozitare trebuia să se țină cont de cursul de schimb în vigoare la data încasării valutei. Așadar, organele de control în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă bunurilor livrate la extern, a căror contravaloare a fost încasată în numerar și la calcularea de majorări de întârziere aferente, cu consecința diminuării taxei pe valoarea adăugată de rambursat, motiv pentru care **contestația a fost respinsă ca fiind neîntemeiată**.

**95. TVA aplicabilă în condițiile în care contravaloarea valutei aferentă exporturilor a fost încasată în numerar prin casierie și depusă ulterior în conturi bancare.**

O societate, pentru exporturile care au fost realizate în perioada 26.05.2000 - 14.08.2001, a încasat valută în numerar prin casierie după care a depus-o ulterior în conturile deschise la banca din România. Conform prevederilor pct. 9.2, alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, organele de control au procedat la calcularea cotei de TVA de 19% pentru contravaloarea exportului efectuat și încasat în numerar.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a beneficiat de cota zero de TVA deținând toate actele justificative prevăzute de lege, respectiv declarații vamale de

export, facturi externe, facturi interne, CMR, D.I.V., valuta fiind efectiv încasată.

Contestatoarea a susținut că încasarea valutei prin circuitul bancar s-a efectuat astfel: beneficiarul a trimis valuta la o bancă, de unde au fost transferați cu ordin de plată în contul societății deschis la altă bancă, apoi s-au efectuat transferuri în numerar de la prima bancă la cea la care avea cont deschis contestatoarea. De asemenea, contestatoarea a susținut că încasarea contravalorii valutei conform facturilor fiscale emise s-a realizat atât cu ordin de plată cât și prin transfer numerar.

Totodată, în perioada 26.05.2000 - 14.08.2001 a mai fost verificată în privința legalității rambursărilor de TVA, precizând ca pentru perioada mai sus menționată nu mai putea fi supusă altui control cu aceleași obiective deoarece acestea nu îi sunt aplicabile prevederile pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care se aplicau numai în situația în care nu ar fi fost repatriată valuta.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea datora TVA, în condițiile în care contravaloarea valutei aferentă exporturilor realizate de contestatoarea a fost încasată în numerar prin casierie și depusă ulterior în conturile bancare deschise la bancă.**

În drept, art. 17 lit. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se beneficiază de cota zero de TVA pentru:

*“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”.*

Pct. 9.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza:

*“Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.*

*Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din Ordonanța de Urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valută în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale”.*

În concluzie, deoarece societatea nu a respectat prevederile legale menționate anterior, respectiv a încasat contravaloarea mărfurilor livrate la extern în numerar și nu prin conturi bancare nu putea beneficia de cota zero de TVA, așa cum legal au constatat și organele de control prin procesul verbal.

Nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății cu privire la faptul că valuta aferentă exporturilor realizate nu a fost încasată în numerar ci prin sistem bancar întrucât în susținerea acestor afirmații contestatoarea nu a anexat nici un document din care să rezulte că valuta a fost încasată prin virament interbancar, la dosarul cauzei fiind anexate dispoziții de încasare către casierie în baza cărora aceasta a încasat sume în valută de la societățile din străinătate, la scopul încasării aparând declarații de încasare valutară ale căror numere se regăsesc în anexa privind situația încasărilor în valută în perioada 26.05.2000 - 14.08.2001, întocmită de organele de control. De asemenea, la dosarul cauzei nu au fost anexate chitanțe din care rezultă că societatea a depus sume reprezentând valuta aferentă declarațiilor de încasare valutară

menționate anterior din casieria societății în conturile societății deschise la băncile din România.

Totodată, nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele contestatoarei cu privire la faptul că pentru perioada 26.05.2000 -14.08.2001 societatea a mai fost verificată întrucât prin procesele verbale încheiate anterior de către organele de control ale direcției controlului fiscal societatea a beneficiat de cota zero de TVA fără să fie verificată și condiția de încasare a valutei aferentă exporturilor realizate, organele de control, prin procesul verbal contestat procedând conform prevederilor pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 doar la verificarea modului de încasare a contravalorii exporturilor realizate de societate.

Pe cale de consecință, fiind datorat TVA-ul au fost datorate și majorările de întârziere aferente TVA, în temeiul art. 31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 societatea necontestând modul de calcul al acestor majorări de întârziere. Față de considerentele de mai sus **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

Pe rolul Curții Supreme de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice împotriva sentinței civile a Curții de Apel „X”. Din examinarea lucrărilor din dosar, s-au constatat următoarele:

Societatea comercială „X” în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor Publice a solicitat anularea deciziei emisă de pârât și a procesului verbal de control. În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că a fost controlată de mai multe ori cu privire la legalitatea rambursării TVA-ului, iar potrivit art.10 din Legea nr.30/1991 într-un an calendaristic, agentul economic poate face obiectul unui singur control.

Prin procesul verbal de control nu s-a reținut faptul că valuta nu ar fi fost efectiv încasată, din moment ce DIV-urile sunt incluse prin transferarea valutei în bancă, și s-a reținut de asemenea, că societatea a beneficiat de cota „0” TVA, deținând toate actele justificative prevăzute de lege. Reclamanta a susținut că furnizorii au fost achitați în totalitate și cu toate acestea nu s-a permis rambursarea TVA-ului aferent.

Curtea de Apel „X” a admis acțiunea și în consecință a anulat decizia de soluționare a contestațiilor emisă de Ministerul Finanțelor și în parte procesul verbal de control cu privire la TVA-ul suplimentar stabilit și majorările aferente. Pentru a hotărî astfel, instanța a avut în vedere concluziile expertizei efectuate în cauză și faptul că reclamanta beneficiază de cota „0” TVA, potrivit art.17 lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. S-a reținut că modalitatea de plată în numerar și încasarea prin depunere în conturi bancare nu este o modalitate de plată nepermisă, iar cu ocazia urmăririi încasării valutei în contul bancar, control efectuat de Banca Națională a României potrivit competenței prin încheierea DVIurilor s-a reținut încasarea efectivă a valutei în contul reclamantei, singura condiție prevăzută în Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 cu valoare de act normativ.

Considerând hotărârea netemeinică și nelegală, Ministerul Finanțelor Publice, a declarat recurs și a solicitat admiterea lui, casarea sentinței și pe fond respingerea acțiunii, actele contestate fiind legal încheiate. S-a arătat că, în conformitate cu dispozițiile art.17, lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, beneficiază de cota 0 de TVA pentru exportul de bunuri transportul și prestările de

servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. În speță aceste dispoziții nu au fost respectate, societatea nu a anexat documente din care să rezulte că valuta a fost încasată prin virament interbancar.

Recursul a fost considerat ca nefiind fondat.

Astfel, prin procesul verbal încheiat în urma cererii depuse de reclamantă pentru rambursarea TVA-ului, s-a reținut că în perioada 26.05.2000 - 14 august 2001, societatea reclamantă a încasat valută în numerar de la doi parteneri externi pentru care nu beneficiază de cota 0 TVA, potrivit pct.9 pct.2 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000, astfel că s-a dispus recalcularea TVA-ului aferent acestor sume și a majorărilor aferente. Reclamanta nu a făcut dovada cu documente că furnizorii au fost achitați în totalitate la data efectuării controlului, pentru care nu s-a admis la rambursare TVA-ul. contestația formulată de societate a fost respinsă prin decizia Ministerului Finanțelor, reținându-se că potrivit punctului 9.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, nu beneficiază de cota „0” de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta aferentă exporturilor în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.

Cum reclamanta a încasat contravaloarea mărfurilor livrate la extern în numerar și nu prin conturi bancare nu putea beneficia de cota „0” TVA, soluția instanței de fond nu își găsește justificarea în dispozițiile legale aplicabile în cauză. Art.17 lit.B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA precizează că se beneficiază de cota zero de TVA pentru *„exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României”*. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter. Pct.9.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 precizează *„Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de TVA pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării cu îndeplinirea formalităților vamale de export. Pentru operațiunile prevăzute la art.17 lit.B a) din Ordonanța de Urgență nu beneficiază de cota zero de T.V. A. contribuabilii care încasează valută în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.”*

În speță, reclamanta nu s-a conformat normei legale menționate, deoarece încasarea sumelor de bani în valută aferentă facturilor verificate a fost făcută prin depuneri în numerar la consilierii bancari. Obligatorietatea utilizării conturilor bancare deschise la băncile comerciale autorizate trebuie înțeleasă ca o măsură prin care statul se asigură că, în toate cazurile, valuta încasată de agenții economici provine din livrarea produselor exportate și nu de pe piața valutară internă ori din alte surse.

Având în vedere că societatea-reclamantă nu a încasat contravaloarea mărfurilor livrate la export prin cont bancar, adică prin transfer bancar între conturile importatorului și exportatorului, neputând demonstra astfel proveniența sumelor de bani în valută, concluzia ce se impunea era aceea a legalității refuzului de rambursare a TVA, din partea organului financiar. Aprecierea instanței de fond, susținută de opinia expertului, a fost

lipsită de relevanță juridică, față de textele mai sus arătate.

În consecință, recursul a fost admis în baza art.312 Cod procedură civilă, s-a casat sentința și în fond s-a respins acțiunea ca neîntemeiată.

#### **96. Cota de TVA aplicabilă pentru exporturile realizate în condițiile în care ordonatori ai plăților efectuate din străinătate erau persoane fizice.**

O societate a realizat exporturi în baza contractelor de vânzare -cumpărare încheiate cu o firmă din străinătate. Prin aceste contracte, partea română s-a obligat să producă și să livreze mobilier din lemn către partea străină, iar societatea din străinătate s-a obligat să suporte cheltuielile de expediție, descărcare, transport și alte cheltuieli ocazionate de livrarea bunurilor, în condiții EXW și să facă plata la 15 zile de la livrare 50% și la 30 zile 50%, într-o monedă străină la o bancă din România.

În baza unuia dintre contracte contestatoarea a emis șapte facturi, iar în baza celui de-al doilea contract, societatea a emis o factură, facturi a căror contravaloare în valută a fost încasată în termen, prin intermediul unei bănci din străinătate în contul deschis la banca din România. Extrasele de cont și notele contabile ale băncii din România aveau înscrise numele unor persoane fizice ca ordonatori pentru plățile efectuate către contestatoare. Pentru justificarea legalității încasării valutei aferente exporturilor realizate, societatea a anexat o adresă a firmei beneficiare a exporturilor, tradusă și legalizată în limba română. Prin această adresă, firma beneficiară a făcut precizarea că plățile care se transferă din partea acestei societăți către contestatoare se efectuau de administratorii conturilor, împuterniciți de firma beneficiară a exporturilor.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat că exporturile realizate către firma din străinătate în baza a două contracte erau reale, societatea întocmind facturi externe vizate de organele vamale, declarații de încasare valutară, documente de transport internațional, conform prevederilor art.17 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 9.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. În urma verificării modului de încasare a contravalorii facturilor în valută s-a constatat că acestea s-au încasat de la diferite persoane fizice printr-o bancă din străinătate, ordonatori fiind aceste persoane fizice. Totodată, în notele contabile ale băncii din România nu exista nici o specificație cu privire la obiectul încasării valutei, respectiv nici o referire la firma din străinătate astfel că nu au fost respectate prevederile pct. 9.2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Conturile din care s-au efectuat plățile erau diferite de la persoană la persoană ceea ce denota faptul că aceste conturi erau ale lor personale și nu ale firmei beneficiare a exporturilor deoarece toate plățile au fost efectuate din aceeași bancă din străinătate și în aceeași valută, firma neputând avea la aceeași bancă și în aceeași valută mai multe conturi de disponibil.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că actele întocmite pentru livrările efectuate în baza contractului de vânzare cumpărare au fost în numele societății având destinatara firma din străinătate, respectiv contracte de vânzare cumpărare, factura externă, declarație vamală, declarație de încasare valutară, scrisoare de trăsură.

Faptul că în notele contabile întocmite de banca din România era înscris ca ordonator o persoană fizică nu denota faptul că acea valută a fost încasată de la acea persoană fizică în nume propriu, fiind încasată în baza declarațiilor de încasare valutară

emise de societate, fiind o simplă prezumție a organului de control cu atât mai mult cu cât firma din străinătate a comunicat faptul că persoanele fizice înscrise ca ordonator erau într-adevăr ordonatoare de credite, angajați ai firmei cumpărătoare și care în exercitarea obligațiilor de serviciu au efectuat plăți către firmele vânzătoare, în numele și din contul firmei cumpărătoare.

În opinia contestatoarei, organul de control a interpretat în mod greșit modalitatea încasărilor efectuate și sub nici o formă nu se putea constata că acele conturi bancare nu erau conturile firmei cumpărătoare, cu atât mai puțin faptul că erau conturi bancare personale ale acelor persoane fizice care au ordonat plata și la care firma ar fi livrat marfă. Valuta a fost încasată prin intermediul unei singure bănci, fiind foarte puțin probabil ca toți clienții firmei cumpărătoare să aiba conturi deschise la aceeași bancă, cu atât mai mult cu cât nu era o bancă din țara de destinație a mărfurilor livrate.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea beneficia de cota zero de TVA pentru exporturile realizate, în condițiile în care pe notele contabile și extrasele de cont emise de banca din România apar ca ordonatori ai plăților efectuate către societate diverse persoane fizice.**

În drept, art. 17 lit. B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că se beneficia de cota zero de TVA pentru:

*“exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”.*

Pct. 9.2 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:

*“Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export. Pentru operațiunile prevăzute la art. 17 lit. B.a) din Ordonanța de Urgență nu beneficiază de cota zero de taxa pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valută în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.”*

Din documentele care au fost prezentate de societate pentru justificarea modului de încasare a contravalorii exporturilor realizate a rezultat că aceasta a fost încasată de la o bancă din străinătate, ordonatori ai plăților respective fiind diferite persoane fizice. De asemenea, din notele contabile emise de banca din România a rezultat că plățile au fost efectuate din conturi care erau diferite de la persoană la persoană, fără să se facă referire la obiectul încasării valutei sau la societatea beneficiară a exporturilor.

La data întocmirii procesului verbal contestat, societatea a prezentat și alte documente pentru justificarea legalității încasării contravalorii exporturilor realizate, respectiv anumite ordine de plată cu antetul băncii din țara în care au fost efectuate exporturile, dar și pe acestea apar aceleași nume de persoane fizice, nefacându-se nici pe aceste ordine de plată referire la firma beneficiară a exporturilor.

Având în vedere cele precizate anterior, au fost solicitate societății documente din care să rezulte că plățile reprezentând contravaloarea exporturilor care fac obiectul contestației au fost efectuate din conturi bancare aparținând societății din străinătate,

precum și faptul că persoanele fizice care au efectuat plățile reprezentând contravaloarea exporturilor mai sus menționate erau administratorii conturilor împuterniciți ai acesteia.

Urmare adresei mai sus menționate, contestatoarea a prezentat documente referitoare la realitatea exporturilor, fără să prezinte documente din care să rezulte faptul că suma încasată aparținea societății cumpărătoare sau dovada că persoanele fizice care au efectuat plățile sunt administratorii conturilor împuterniciți ai societății beneficiare a exporturilor. Astfel, argumentele societății referitoare la faptul că firma din străinătate a precizat că plățile care se transferau din partea acestei societăți către contestatoare s-au efectuat de administratorii conturilor, împuterniciți de firma din străinătate, precum și la faptul că printr-o altă adresă, aceasta a confirmat transferul valutei în contul contestatoarei nu au fost relevante pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, în acest sens s-a pronunțat și direcția generală de politică și legislație fiscală.

În consecință, întrucât din documentele prezentate organelor de control la data întocmirii procesului verbal contestat cât și ulterior în susținerea contestației nu a rezultat că valuta aferentă exporturilor realizate a fost încasată de la societatea beneficiară a exporturilor, organele de control în conformitate cu prevederile pct.

9.2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în mod legal au aplicat cota de 19% de TVA pentru contravaloarea facturilor emise, contestația societății fiind respinsă ca neîntemeiată.

Pe cale de consecință, au fost datorate și majorările de întârziere aferente TVA, în temeiul art. 31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, societatea necontestând modul de calcul al acestor majorări de întârziere.

### **97. Cota de TVA aplicabilă exporturilor în condițiile în care la data controlului se face dovada încasării prin bancă**

O societatea comercială a întocmit o factură, pentru care a aplicat cota zero de taxa pe valoarea adăugată și care avea termen de încasare la data de 31.07.2000. Prin procesul verbal organele de control au constatat că factura externă a fost încasată la data de 05.10.2000 și în baza unei adrese a direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice au calculat în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii externe a făcut obiectul unui control fiscal care s-a desfășurat ca urmare a cererii de rambursare. La data controlului, factura externă emisă către contestatoare nu era încasată, în condițiile în care termenul de încasare a facturii nu expirase. Organele de control nu au ținut cont de termenul de încasare menționat în factura și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată determinată prin aplicarea cotei de 19 % de taxa pe valoarea adăugată la factura externă menționată mai sus.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea contestatoare beneficia de cota zero de taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care la data controlului societatea a făcut dovada încasării facturii externe.**

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

*“În România se aplică următoarele cote: î...ș*

*B. Cota zero pentru: î...ș*

*“a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili 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”*

Pct. 9.20 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:

*“î...ș Justificarea cotei zero pentru serviciile prevăzute la lit. a) - e) se face cu facturile externe și/sau contractele încheiate cu partenerii externi, din care să rezulte termenele de decontare a contravalorii prestației sau, după caz, dovada încasării acesteia.*

*Nerespectarea prevederilor privind justificarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a contravalorii în valută a prestațiilor, prevăzute în facturi și/sau în contracte, atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare prestațiilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atestă prestarea serviciilor.”*

Având în vedere cele de mai sus precum și documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut că la data încheierii procesului verbal societatea contestatoare încasase factura externă conform extrasului de cont din data de 05.10.2000, anexat la dosarul cauzei și deci îndeplinea condiția prevăzută de Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește aplicarea adresei emisă de direcția impozite indirecte din Ministerul Finanțelor Publice invocată de organele de control prin procesul verbal prin care se preciza: *“În situația în care încasarea valutei a devenit efectivă ulterior datei la care s-au aplicat sancțiunile pct. 9.9 din normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, organele de control nu vor lua măsuri întrucât nu există prevederi legale în acest sens”*, aceasta nu a avut relevanță în speța în cauză întrucât procesul verbal prin care s-au aplicat sancțiunile prevăzute de pct. 9.9 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 a fost desființat.

Mai mult, la lit.b din adresa emisă de direcția impozite indirecte din Ministerul Finanțelor Publice, se preciza: *“Dacă la efectuarea verificării, organele de control constată că încasarea valutei a devenit efectivă, se menține aplicarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată, chiar dacă termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară nu au fost respectate”*.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în speță **s-a admis contestația formulată de societate.**

**98. Aplicarea cotei zero TVA pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor.**

O societate a construit un complex de blocuri de locuințe pentru diverși clienți - persoane fizice. Pentru lucrările efectuate în perioada iulie - decembrie 2000, respectiv perioada de după apariția Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 1026/2000, societatea a facturat situațiile de lucrări cu cota zero de TVA, invocând prevederile actului normativ menționat anterior. Prin procesul verbal contestat, organele de control au stabilit că societatea trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru sumele încasate de la persoane fizice în contul apartamentelor construite în perioada iulie - decembrie 2000, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000 pentru a putea beneficia de cota zero de TVA.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că beneficiază de cota zero de TVA pentru construcția de locuințe destinate populației, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/2000. Astfel, societatea a precizat că autorizația de construcție a fost emisă pe numele său și nu pe cel al persoanelor fizice beneficiare, ceea ce, de altfel, nici nu ar fi fost posibil având în vedere faptul că s-a construit un bloc de locuințe.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă situațiilor de lucrări facturate beneficiarilor - persoane fizice, în condițiile aplicării prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 1026/20.07.2000 privind aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor.**

În drept, art. 17 lit. B pct. n) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA preciza faptul că se beneficia de cota zero de TVA pentru "*construcția de locuințe, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor existente*".

În legătură cu aceste prevederi, art. 1 alin. (3) din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1026/20.07.2000 privind aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată pentru construcția, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor, precum și pentru construcția de lăcasuri de cult religios preciza:

*"Beneficiază de cota zero a taxei pe valoarea adăugată următoarele categorii de persoane:*

*a) persoanele fizice care au cetățenie română și domiciliul în România, pentru construcția de locuințe noi, precum și pentru lucrările privind extinderea, consolidarea și reabilitarea clădirilor de locuit existente;*

*î...ș c) persoanele juridice române, pentru construcția de locuințe de serviciu sau de intervenție pentru salariații lor, precum și pentru extinderea, consolidarea și reabilitarea acestora î...ș".*

S-a reținut faptul că, așa cum s-a recunoscut și prin contestație, societatea a construit un complex de blocuri de locuințe pentru diverse persoane fizice și juridice și nu locuințe de serviciu sau de intervenție pentru salariații săi. Prin urmare, beneficiarii prevederilor legale privind aplicarea cotei zero de TVA puteau fi în această speță cel mult persoanele fizice beneficiare ale locuințelor în cauză, construite de contestatoare, în condițiile în care ar fi fost îndeplinite celelalte condiții prevăzute în Ordinul ministrului finanțelor nr. 1026/20.07.2000. La dosarul cauzei s-a aflat anexat în copie un "*contract de construire locuințe*", încheiat între societate, în calitate de "*constructor*" și o persoană fizică, în calitate de "*client*", în care se specifica faptul că între cele două părți a intervenit un "*contract de vânzare - cumparare*". De asemenea, din analiza contractului a

rezultat că societatea rămânea proprietara apartamentului în cauză și a cotei indivize asupra terenului până la data la care clientul achita integral contravaloarea apartamentului sau în cazul în care clientul renunța la cumpărarea acestuia.

Prin urmare, societatea construia complexul imobiliar în cauză în scopul vânzării către diverse persoane fizice a apartamentelor situate în aceste imobile, astfel încât aceasta nu putea avea calitatea de beneficiar prevăzută în Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1026/2000 și, implicit, nu putea beneficia de cota zero de TVA pentru situațiile de lucrări facturate clienților. De altfel, prin contestație s-a precizat faptul că s-a intervenit la Ministerul Finanțelor Publice în sensul modificării legislației privind aplicarea cotei zero de TVA în situația construcției de locuințe, recunoscându-se astfel implicit că la data facturării situațiilor de lucrări în cauză, respectiv în perioada iulie - decembrie 2000, societatea nu beneficia de cota zero de TVA conform prevederilor legale menționate anterior. Având în vedere cele de mai sus a rezultat că societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă situațiilor de lucrări facturate în perioada iulie

-decembrie 2000 beneficiarilor - persoane fizice, așa cum legal au stabilit șiorganele de control, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**