

V. Modul de calcul al pro-ratei

59. Calculul pro-ratei pentru determinarea TVA deductibilă în condițiile în care se realizează și operațiuni scutite fără drept de deducere.

În perioada supusă unei verificări fiscale o societate a desfășurat atât operațiuni de comercializare de articole de îmbrăcăminte pentru copii în vârstă de până la 1 an, operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată cât și operațiuni impozabile și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă tuturor operațiunilor realizate fără a ține cont de pro - rată.

Prin procesul verbal s-a constatat că ponderea principală în volumul vânzărilor societății l-au constituit livrările de articole de îmbrăcăminte pentru copii în vârsta de până la 1 an, activitate care era scutită de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere și care în mod eronat a fost considerată de societate ca fiind scutită de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere. Astfel, a fost calculată pro-rata pentru anul 2000, în procent de 7,41%, în urma verificării rezultând o taxă pe valoarea adăugată de rambursat în sumă mai mică decât solicitase societatea.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în mod eronat organele de control au constatat că avea obligația calculării pro - ratei la data de 31.12.2000 conform art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 10.16 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 întrucât activitatea societății nu era scutită de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere. Or, în aceste condiții nu se mai putea face trimitere la aplicarea prevederilor menționate mai sus.

Organele de control au calculat pentru anul 2000 o pro - rată de 7,41% iar prin procesul verbal anterior tot organele de control au calculat pro - rate lunare, ceea ce a contravenit prevederilor pct. 10.16 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 care preciza că în cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a pro - ratei. Or, organele de control au calculat pro - rata lunar, pentru perioada ianuarie - aprilie 2000, pentru ca apoi să procedeze la o calculare pentru întreg anul 2000. De asemenea, calculul pro - ratei a fost eronat, organele de control calculând-o și aplicând-o asupra taxei pe valoarea adăugată deductibilă ceea ce a contravenit pct. 10.16 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea contestatoare avea obligația să calculeze pro-rata pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în condițiile în care aceasta a realizat și operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În drept, art. 6 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999 privind modificarea și completarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Î...ș k) sunt, de asemenea, scutite:Î...ș

k) 7 articole de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru copii sub un an;

Î...ș”. aceeași prevedere a fost menținută și prin art. 6 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care

prevede: “î...ș k) sunt, de asemenea, scutite: k) 7 articole de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru copiii în vârstă de până la un an;î...ș”.

Având în vedere cele precizate mai sus, s-a reținut faptul că operațiunile de comercializare a articolelor de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru copii sub un an sunt scutite la plata taxei pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

Art. 20 alin. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“În situația în care aceștia realizează atât operațiuni prevăzute la art. 18, cât și alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”

Pct. 10.16 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:

“În situația în care un contribuabil înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată realizează atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente aprovizionărilor, dreptul de deducere se determină potrivit art. 20 din ordonanța de urgență, în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.

Gradul de participare a bunurilor și a serviciilor la realizarea operațiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro-rata rezultată ca raport între contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate cu drept de deducere și totalul operațiunilor realizate, indiferent de sursa de finanțare. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă se determină prin aplicarea pro rata astfel obținută asupra sumei taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate.”

Având în vedere precizările legale mai sus enunțate a rezultat că societatea contestatoare avea obligația să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în raport cu participarea bunurilor și serviciilor respective la realizarea operațiunilor supuse taxei pe valoarea adăugată și nu să considere că taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor de bunuri este în totalitate deductibilă, luând în calcul pro rata de 100%.

Din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut că pro rata a fost calculată de către organele de control cu respectarea prevederilor pct.10.16 alin. 4 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 care preciza:

“Pro rata se determină, de regulă, anual, pe baza realizărilor din anul precedent sau corespunzător regimului taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor prevăzute a fi realizate în anul curent.

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibile determinată pe bază de pro rata se efectuează la finele anului și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie.”

În ceea ce privește afirmația societății contestatoare potrivit căreia organele de control au folosit două metode de determinare a pro - ratei, în sensul că o data aceasta a fost calculată lunar iar prin procesul verbal contestat organele de control au calculat pro - rata anual, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pro -

rata se determină pe baza datelor prevăzute în bugetul propriu de venituri și cheltuieli.

Cum, de regulă, un asemenea buget nu există la începutul anului calendaristic, pro - rata se putea determina și lunar, urmând ca regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă, astfel determinată, să se efectueze la finele anului și să *“se înscrie în decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie”*.

Alin. 7 al pct. 10.16 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 stabilea regula potrivit căreia *“În cursul unui an calendaristic nu pot fi folosite două metode de determinare a pro rata.”*

Din dispozițiile legale menționate a rezultat neîndoielnic, pe de o parte, că într-un an calendaristic nu pot fi utilizate mai multe metode de calcul al pro - ratei iar, pe de altă parte, că eventualele diferențe de taxa pe valoarea adăugată devin scadente la sfârșitul anului, odată cu regularizarea taxei pe valoarea adăugată. Or, în cauză, organele de control au calculat, prin procesul verbal contestat, o nouă pro - rată rezultată din bugetul de venituri și cheltuieli al contestatoarei.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia organele de control au determinat printr-o metoda eronată pro - rata, acesta nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât metoda de calcul era cea prevăzută de Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și mai mult, contestatoarea nu a prezentat în susținerea cauzei o situație din care să rezulte modul corect de calcul al pro - ratei.

Mai mult, la data controlului societatea nu-și regularizase taxa pe valoarea adăugată deductibilă pe bază de pro - rata la finele anului 2000 astfel ca pretențiile societății de a deduce integral taxa pe valoarea adăugată în cursul perioadei verificate au fost nefondate întrucât contraveneau dispozițiilor imperative ale pct.

10.16 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că în mod legal organele de control au calculat pro-rata, fapt pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată.**

60. Includerea la calculul pro-ratei a subvențiilor sau alocațiilor primite de la bugetul de stat

În anii 1999 – 2002, o societate comercială nu a determinat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe baza de pro-rata, deși a efectuat și operațiuni scutite fără drept de deducere, precum și alte operațiuni pentru care avea obligația de a determina dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe bază de pro-rata. Organele de control fiscal au procedat astfel la recalcularea pro-ratei pentru anii 1999 - 2002, rezultând diferențe de TVA nedeductibilă care a condus la stabilirea unei diferențe de TVA de plată, pentru care au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestația formulată împotriva actului de control fiscal, societatea a contestat măsurile dispuse, aducând ca argument faptul că organele de control au omis a verifica și a menționa că nu a prevăzut în bugetele de venituri și cheltuieli pe anii 1999 și 2000 sume cu titlu de subvenție sau alocație și au interpretat eronat prevederile legale privind calculul pro-ratei. Contestatoarea a considerat că prevederile legale invocate de organele de control, respectiv pct. 2.5 alin. (2) și alin. (3) din Normele de aplicare a

Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se referă nu numai la anumite regii autonome, prevăzute de legiuitor la alin. (1) al pct. 2.5 din actul normativ menționat anterior.

Contestatoarea a mai invocat și prevederile art. 14 lit. f) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, precum și prevederile Deciziei Ministerului Finanțelor Publice nr. 7/2002, considerând ca nu ar fi avut obligația să calculeze dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe baza de pro-rata întrucât a beneficiat de subvenții pentru stocurile din Rezerva de mobilizare.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă la calculul pro-ratei pe perioada 1999 - 2002, organele de control trebuiau să includă subvențiile încasate de contestatoare.

În drept, la pct. 2.5 alin. (2) și alin. (3) din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, invocate de organele de control, se preciza:

“Regiile autonome ale aeroporturilor de interes public național cu specific deosebit și Regia Autonomă “Administrația Națională a Drumurilor din România” intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată numai pentru veniturile proprii rezultate din prestările de servicii către terți.

Transferurile de la bugetul de stat sub formă de subvenții pentru acoperirea cheltuielilor de administrare, întreținere, exploatare, reparații și modernizări, care depășesc veniturile, nu sunt supuse taxei pe valoarea adăugată și nu se înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată la rubrica “IEȘIRI”.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate, se determină pe bază de pro rata calculată anual ca raport între veniturile proprii și veniturile totale - inclusiv cele din subvențiile înregistrate în contul 741 “Venituri din subvenții de exploatare” - prevăzute în bugetele de venituri și cheltuieli”.

De asemenea, la pct. 2.5 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în vigoare începând cu data de 15.03.2000, invocate de organele de control, se preciza:

“Aeroporturile de interes public național cu specific deosebit intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată numai pentru veniturile proprii rezultate din prestările de servicii către terți.

Pentru transferurile de la bugetul de stat sau de la bugetele locale sub formă de subvenții pentru acoperirea cheltuielilor de administrare, întreținere, exploatare, reparații și modernizări, care depășesc veniturile, nu se datorează taxă pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, se determină pe bază de pro rata, calculată anual ca raport între veniturile proprii și veniturile totale, inclusiv cele din subvențiile prevăzute în bugetele de venituri și cheltuieli.

Regularizarea taxei deductibile determinate potrivit alineatului precedent se efectuează la finele anului pe bază de pro rata efectiv realizată și se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit pentru luna decembrie”.

S-a reținut faptul că prevederile legale de mai sus se referă strict la Regiile

autonome ale aeroporturilor de interes public național cu specific deosebit și Regia Autonomă “Administrația Națională a Drumurilor din România”, respectiv la aeroporturile de interes public național cu specific deosebit, organele de control aplicând în mod eronat aceste prevederi în cazul contestatoarei. Mai mult, la art. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, se preciza:

“Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:

î...ș f) sumele încasate de la bugetul de stat de către agenții economici înregistrați la organele fiscale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și care sunt destinate finanțării investițiilor, acoperirii diferențelor de preț și de tarif, finanțării stocurilor de produse cu destinație specială”.

Aceste prevederi se regăsesc și la art. 14 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 15.03.2000.

În legătură cu aceste prevederi, prin Decizia Ministerului Finanțelor Publice nr. 7/2002 se preciza:

“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care au beneficiat de subvenții de la bugetul de stat sau de la bugetele locale atât pentru acoperirea diferențelor de preț sau de tarif, pentru finanțarea stocurilor de produse cu destinație specială, cât și pentru alte destinații, nu au obligația să calculeze dreptul de deducere pe bază de pro rata corespunzător subvențiilor încasate. Dacă respectivii contribuabili desfășură și activități care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, vor aplica prevederile pct. 10.16 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, cu modificările ulterioare, dar în calculul pro rata nu se vor include și subvențiile încasate. Pentru subvențiile destinate finanțării investițiilor se aplică prevederile pct. 8.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000”.

Prin urmare, la calculul prorataei pe perioada 1999 - 2002, organele de control nu trebuiau să includă subvențiile încasate de contestatoare pentru destinațiile prevăzute de actele normative invocate mai sus.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat cuantumul operațiunilor cu drept de deducere și cel al totalului operațiunilor realizate de contestatoare, pe fiecare an din perioada 1999 - 2002, pentru a putea recalcula pro-rata anuală, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-au desființat capitolele referitoare la taxa pe valoarea adăugată de plată și la majorările de întârziere**, aferente taxei pe valoarea adăugată din procesul verbal contestat, în vederea recalculării pro-ratei pe perioada 1999 - 2002 și, implicit, stabilirii taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă și a eventualelor diferențe de TVA de plată, a majorărilor de întârziere aferente, conform celor reținute anterior, urmând a se analiza și celelalte argumente ale contestatoarei.