

XIV. Rambursarea TVA

124. Regularizarea TVA de rambursat provenită din operațiuni de export fără încasarea valutei

Prin procesul verbal încheiat ca urmare a unor cereri de rambursare, organele de control au constatat că la poziția 111 din jurnalul pentru vânzări pe luna iunie 2001 o societate a stornat TVA colectată stabilită printr-un proces verbal anterior și menținută printr-o decizie a Ministerului Finanțelor Publice, pentru neîncasarea în termen a valutei aferentă exporturilor. În consecință, organele de control nu au admis regularizarea privind stornarea mai sus menționată.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că decizia emisă de Ministerul Finanțelor Publice nu a constituit baza legală pentru a nu se admite stornarea TVA colectată, din conținutul acesteia nerezultând că nu s-ar admite stornarea după cum în mod eronat organul de control prin actul încheiat a susținut. De asemenea, societatea a precizat că decizia mai sus menționată a avut ca obiect soluționarea contestației formulate de societatea contestatoare împotriva unui proces verbal anterior și nu situația intervenită ulterior, menționând că la data întocmirii decontului de TVA aferent lunii iunie 2001, societatea avea încasată integral valuta aferentă exporturilor care a constituit obiectul contestației formulate.

Întrucât condițiile privind justificarea cotei zero de TVA au fost îndeplinite, societatea a considerat că nu existau motive legale pentru a nu beneficia de cota zero de TVA, pentru exporturile realizate fiind îndeplinite condițiile art.17, lit.B, pct. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 precum și cele de la pct. 9.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 cu privire la aplicarea cotei zero de TVA. Contestatoarea a precizat că prin prevederile pct. 9.9 din hotărârea de Guvern mai sus menționată, legiuitorul a recunoscut posibilitatea încasării valutei în termen de un an de la data la care își rezervă dreptul de a verifica dacă încasarea valutei a devenit efectivă.

Totodată, contestatoarea a precizat că nici un act normativ nu prevedea un anumit termen stabilit prin lege pentru încasarea valutei aferentă exporturilor ca și condiție legală pentru a beneficia de cota zero de TVA. De asemenea, contestatoarea a precizat că organele de control trebuiau să efectueze rambursarea conform art.24 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 10.25 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Cu toate că le-au fost prezentate acte justificative, a susținut contestatoarea, organele de control nu au constatat că societatea se afla în litigiu cu partenerul extern pentru neîncasarea la termen a contravalorii mărfurilor exportate, conform Ordonanței Guvernului nr.18/1994 care reglementează disciplina financiară și că îi erau aplicabile aceste prevederi legale. Societatea contestatoare a precizat că în aplicarea cotei zero de TVA condiția de încasare se referea la modalitatea de încasare efectivă a valutei, adică la faptul că încasarea valutei aferentă exporturilor derulate trebuia realizată în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României și nu în alte condiții.

Respectarea termenelor de încasare a valutei, a precizat contestatoarea, făcea obiectul disciplinei financiar valutare și nu al aplicării cotei zero de TVA întrucât

exportul s-a realizat și era justificat pe baza documentelor prezentate organelor de control.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili legalitatea măsurii de neadmitere la rambursare pe luna iunie 2001 a TVA, în condițiile în care aceasta sumă provenea din stornarea TVA colectată stabilită printr-un act de control anterior și menținută printr-o decizie a Ministerului Finanțelor Publice.

În drept, art. 18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza: “În...ș Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește ca diferență între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate și serviciile prestate și a taxei aferente intrărilor, dedusă potrivit prevederilor alin. 1.

Diferența de taxă în plus sau în minus se regularizează, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență, pe baza de deconturi ale plătitorilor”.

Ordinul Ministrului Finanțelor publice nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată preciza la art. 4:

“Organele fiscale teritoriale vor verifica determinarea corectă a taxei pe valoarea adăugată colectate, precum și a celei deductibile, prin verificarea documentelor justificative, urmărind în același timp și corectitudinea cotelor de taxa pe valoarea adăugată practicate”, iar la art. 9 se preciza că “în cazul în care organele de control propun, în urma verificării, aprobarea rambursării parțiale a taxei pe valoarea adăugată sau respingerea cererii, acestea vor menționa în actul de control întocmit motivele și cauzele care determina situația respectivă.

Prin actul de control se va stabili modul de evidențiere pe cheltuieli sau în decontul lunii următoare a sumelor neadmise la rambursare, în funcție de cauze.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, s-a reținut că prin procesul verbal contestat organele de control au procedat la verificarea modului de stabilire a TVA colectată și a TVA deductibilă constatând că societatea în mod eronat a stornat suma reprezentând TVA colectată întrucât aceasta a fost stabilită printr-un proces verbal anterior și menținută printr-o decizie emisă de Ministerul Finanțelor Publice ca urmare a nerespectării prevederilor pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 referitoare la termenele stabilite în declarațiile de încasare valutară aferente exporturilor realizate în perioada mai - iulie 2000, septembrie, octombrie, decembrie 2000.

S-a reținut că organele de control în mod legal nu au admis stornarea efectuată de societate la poziția 111 din jurnalul de vânzări, diminuând TVA colectată pentru luna iunie întrucât așa cum s-a reținut mai sus, aceasta sumă reprezenta TVA colectată în mod legal prin procesul verbal anterior ca urmare a încălcării prevederilor legale referitoare la neîncasarea în valută a contravalorii exporturilor realizate, în condițiile în care la data controlului termenele de încasare din declarațiile de încasare valutară erau depășite.

Mai mult, operațiunile de stornare se realizau pentru corectarea erorilor înregistrate în evidentele contabile și nu pentru înregistrarea TVA în deconturi în vederea rambursării. Referitor la argumentul societății cu privire la faptul că decizia emisă de Ministerul Finanțelor Publice nu a constituit baza legală pentru a nu se admite stornarea TVA colectată, s-a reținut conform art.11, alin. (3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, aprobată prin Legea nr. 506/2001 faptul că “Decizia emisă ca urmare a

soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac". Întrucât prin această decizie a fost menținută suma stabilită ca fiind TVA colectată de către organele de control prin procesul verbal anterior, care în conformitate cu art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, cu modificările și completările ulterioare, reprezenta titlu de creanță iar art.10 din ordonanța Guvernului mai sus menționată preciza că *"exercitarea căilor de atac la organele competente, de către plătitori, cu privire la stabilirea obligațiilor bugetare, nu suspendă obligația acestora de plată"* a rezultat că societatea avea în continuare obligația înregistrării sumei la TVA colectată.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că la data întocmirii decontului de TVA aferent lunii iunie 2001 avea încasată integral valuta aferentă exporturilor care a constituit obiectul contestației inițiale, iar condițiile privind justificarea cotei zero de TVA au fost îndeplinite astfel că nu existau motive legale pentru a nu beneficia de cota zero de TVA, s-a reținut că acestea nu au putut fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât printr-o adresă Ministerul Finanțelor Publice prin direcția impozite indirecte a precizat:

"În situația în care încasarea valutei a devenit efectivă ulterior datei la care s-au aplicat sancțiunile prevăzute la pct. 9.9 din normele de aplicare a ordonanței de urgență, organele de control nu vor lua măsuri întrucât nu există prevederi legale în acest sens".

De asemenea, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației 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 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.

S-a reținut că societatea contestatoare a interpretat eronat prevederile pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în sensul că verificarea încasării contravalorii exportului trebuia efectuată în termen de un an de la data aplicării cotei zero de TVA întrucât pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza atât faptul că nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României atrăgea obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern, prevedere care îi era aplicabilă societății, precum și faptul că organele de control aveau obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă, pentru cazurile în care la data controlului nu expiraseră termenele de încasare prevăzute în declarațiile de încasare valutară, situație în care nu se încadra societatea deoarece la data controlului termenele de încasare a valutei erau depășite.

Prin urmare având în vedere cele precizate mai sus, termenul de un an prevăzut de pct. 9.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 curgea de la data verificării aplicării cotei "zero" de TVA, în condițiile în care la data verificării organele de control au constatat că termenele de încasare prevăzute în declarațiile de încasare valutară nu expiraseră.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că organele de control trebuiau să efectueze rambursarea sumei solicitate conform prevederilor pct.10.25 din

Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, s-a reținut, de asemenea, că acestea nu au putut fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât solicitarea garanțiilor personale sau solidare se făcea de către organele de control doar în situația în care la data efectuării controlului agentul economic nu a încasat valuta, nefiind însă depășite termenele prevăzute în declarațiile de încasare valutară, situație în care nu se încadra contestatoarea.

De altfel, prin decizia emisă de Ministerul Finanțelor Publice în soluționarea contestației formulată împotriva procesului verbal anterior, aplicarea cotei zero de TVA a fost analizată din punct de vedere al termenelor de încasare a contravalorii exporturilor realizate conform actelor normative care reglementau TVA pentru acea perioadă, respectiv Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, reținându-se faptul că organele de control în mod legal au aplicat cota de 19% de TVA pentru contravaloarea facturilor emise în perioada mai - iulie 2000, septembrie, octombrie, decembrie 2000, precum și faptul că nu intra sub incidența prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 18/1994, iar legea specială privind TVA nu făcea trimitere la prevederile Ordonanței Guvernului nr. 18/1994.

Prin urmare, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

125. Rambursarea efectivă a TVA în condițiile în care nu au fost achitate facturile furnizorilor de bunuri.

O societate în calitate de lichidator al altei societăți comerciale a depus o cerere de rambursare TVA. Prin procesul verbal, organele de control au aprobat la rambursare o parte din sumă, cealaltă parte fiind respinsă la plată cu drept de preluare în decontul lunii următoare, respectiv luna iulie 1999.

Astfel, urmare verificării perioadei iulie 1999 - iunie 2000 s-a constatat o TVA de recuperat. Printr-o adresă, organele fiscale au compensat TVA de rambursat cu impozitul pe salarii și penalități aferente. Societatea a compensat o parte din suma reprezentând TVA de plata rezultată din fuziunea cu o altă societate comercială.

Totodată, organele de control au constatat că societatea contestatoare nu putea beneficia de rambursarea efectivă a sumelor de la bugetul de stat întrucât nu erau îndeplinite prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv achitarea totală sau parțială a facturilor furnizorilor și/sau prestatorilor din țară, din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că în cazul falimentului, societatea debitoare se afla în imposibilitatea de a continua activitatea, iar din luna iunie 2000 și-a încetat activitatea. De asemenea, contestatoarea a susținut că societatea debitoare se afla într-o situație atipică în ceea ce privește dispozițiile Hotărârii Guvernului nr. 401/2000 privind Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, referitoare la rambursarea TVA. Contestatoarea a precizat că societatea aflată în faliment nu a mai putut achita total sau parțial facturile furnizorilor interni deoarece nu existau disponibilități bănești în contul acesteia.

În concluzie, contestatoarea a susținut că plata furnizorilor era condiționată de

recuperarea sumelor datorate către debitoare pe de o parte, iar pe de altă parte aceste creanțe aveau în procedura falimentului un regim special privind declararea, înregistrarea și încasarea în conformitate cu prevederile Legii nr. 64/1995.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea beneficia de rambursarea efectivă a TVA, în condițiile în care nu au fost achitate facturile furnizorilor de bunuri.

În drept, art. 23 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza: “Î...ș *Nu beneficiază de rambursarea efectivă a sumelor de la bugetul de stat contribuabilii care nu au achitat total sau parțial facturile furnizorilor și/sau prestatorilor din țară, din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată deductibilă.*”

Pct. 10.21 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 prevedea:

“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată beneficiază de rambursarea efectivă a taxei pe valoarea adăugată numai pentru suma aferentă facturilor plătite, total sau parțial, furnizorilor de bunuri și/sau prestatorilor de servicii, din care rezultă taxa deductibilă.”

Luând în considerare prevederile legale menționate anterior, precum și ale art. 5 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată prin care se preciza:

“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată beneficiază de rambursarea efectivă a taxei pe valoarea adăugată numai pentru suma aferentă facturilor plătite, total sau parțial, furnizorilor de bunuri și/sau prestatorilor de servicii, din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă”,

s-a reținut că organele de control în mod legal au stabilit nerambursarea efectivă a TVA, ca urmare a faptului că societatea nu a achitat facturile furnizorilor interni din care rezulta TVA deductibilă întrucât la data efectuării controlului, respectiv 01.10.2001, societatea nu a făcut dovada că furnizorii au fost achitați.

Mai mult, anexa în baza căror organele de control au stabilit nerambursarea efectivă a TVA și din care a rezultat furnizori interni neachitați, a fost întocmită chiar de către societatea aflată în lichidare conform evidențelor contabile ale contestatoarei.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele contestatoarei cu privire la faptul că societatea se afla în faliment și nu mai putea achita total sau parțial facturile furnizorilor interni deoarece nu existau disponibilități bănești în contul acesteia întrucât achitarea furnizorilor și prestatorilor de servicii era o condiție legală de rambursare a TVA așa cum prevedea Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 565/2000, mai sus menționat, condiție de la care nu se făcea excepție în cazul în care societatea se afla în procedura de faliment. În consecință **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

126. Rambursarea TVA în condițiile în care operațiunile efectuate nu se încadrează în obiectul de activitate prevăzut în statut.

Organele de control fiscal nu au aprobat rambursarea taxei pe valoarea adăugată

întrucât operațiunile efectuate de societate nu erau cuprinse în statutul acesteia sau în acte adiționale, încălcându-se astfel prevederile art.2, pct.a din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2627/1998 și art.3, pct. 3.1 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 565/2000.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că organele de control au interpretat în mod eronat prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 în sensul că aceasta era asociație constituită în baza Ordonanței Guvernului nr. 26/2000 iar obiectivul unei asociații nonprofit nu era același cu cel al unei societăți comerciale constituită în baza Legii nr. 31/1990. Contestatoarea avea explicitat scopul și obiectivele care aveau caracter filantropic. Mai mult și art. 3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prevedea ca activitățile desfășurate de asociații nu intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care operațiunile efectuate de contestatoare nu se încadrau în obiectul de activitate prevăzut în statut.

În drept, art. 2 lit a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, cu toate modificările și completările ulterioare și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 15.03.2000 preciza:

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

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii î...ș” iar art. 3 alin. 1 lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată și din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prevedea:

“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată, efectuate de:

a) asociațiile fără scop lucrativ, pentru activitățile cu caracter social/filantropic; î...ș”

De la aceasta regulă, legiuitorul a instituit o excepție consacrată în art. 3 alin. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv: *“î...ș Contribuabilii prevăzuți la alin. 1 sunt supuși taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate alte operațiuni impozabile decât cele menționate la alineatul precedent.”*

Această excepție se regăsea și la art. 3 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, însă sub altă formă, respectiv:

“î...ș Persoanele juridice de mai sus sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile efectuate în mod sistematic, direct sau prin unități subordonate, pentru obținerea de profit.”

Mai mult, pct. 2.3 alin. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

“Contribuabilii prevăzuți la art. 3 lit. a) - d) din Ordonanța de Urgență intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă realizează direct sau prin unități subordonate operațiuni impozabile cum sunt: î...ș

e) prestări de servicii.

Pentru operațiunile impozabile de natura celor menționate mai sus se înregistrează ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată numai partea din structura asociației, organizației sau instituției - magazin, hotel, atelier, gospodărie-anexă -, prin care se realizează operațiunile respective și pentru care este obligatorie organizarea distinctă a evidenței gestiunilor și contabilității, care să permită determinarea taxei pe valoarea adăugată deductibile și colectate.”

Aceasta prevedere se regăsea, cu unele modificări de formă și în Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că asociația contestatoare era plătitoare de taxa pe valoarea adăugată din data de 01.12.1999.

În actul adițional la statutul asociației autentificat prin încheiere, la art. 5 se preciza că:

“Asociația are ca scop desfășurarea de activități cu caracter caritabil, î...ș” iar la art. 6 se prevedea:

“În vederea realizării acestui scop asociația va desfășura următoarele activități codificate conform Hotărârii Guvernului nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării Activităților din Economia Națională - CAEN:

- .- 8531 *activități de asistență socială cu cazare;*
- .- 8532 *activități de asistență socială fără cazare;*
- .- 9133 *Alte activități asociative;*
- .- 9251 *activități ale bibliotecilor și arhivelor;*

-9261 activități ale bazelor sportive;

- 9262 Alte activități sportive.”

Art. 2 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 2627/1998 privind documentația necesară pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată agenților economici înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată preciza:

“Documentația necesară în vederea verificării, analizării și aprobării rambursării taxei pe valoarea adăugată va cuprinde:

a) contractul de societate sau statutul societății ori actul constitutiv al persoanei juridice, din care să rezulte că operațiunile efectuate de către agentul economic se încadrează în obiectul de activitate; î...ș”

Aceasi prevedere a fost menținută și prin art. 3 pct. 3.1 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, în vigoare începând cu data de 11 mai 2000 care prevedea:

“Documentația necesară în vederea verificării, analizării și aprobării rambursării diferenței de taxă pe valoarea adăugată va cuprinde:

3.1. contractul de societate sau statutul societății ori actul constitutiv al persoanei juridice, din care să rezulte că operațiunile efectuate de contribuabil se încadrează în obiectul de activitate; î...ș”

Astfel, activitățile desfășurate de contestatoare în perioada decembrie 1999 - iulie 2001, respectiv vânzarea de lapte obținut de la animale din ferma proprie, transport

de persoane cu autoturisme proprii, precum și vânzarea unui autoturism nu se încadrau în obiectul de activitate cuprins în statutul asociației și intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu erau activități cu caracter social-filantropic.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că nu avea “obiect de activitate desfășurat” întrucât nu era societate constituită conform Legii nr. 31/1990 și ca atare nu trebuia să completeze obiectul de activitate, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât partea de activitate economică se supunea legilor economice iar contestatoarea a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în baza Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, nefăcându-se distincție între societăți comerciale și asociații.

Având în vedere cele precizate mai sus, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

127. Neacceptarea TVA de rambursat pentru lucrări de construcție fără autorizație

O societate a devenit proprietara unor construcții, terenuri și utilaje, ca urmare a contractului de vânzare - cumpărare încheiat cu o altă societate comercială. În perioada supusă verificării, respectiv 01.11.1999 - 31.08.2000, societatea a înregistrat în contabilitate o serie de facturi primite de la diverși furnizori, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de aceștia, respectiv lucrări de demolare, modernizare, reconstrucție și reabilitare a activelor achiziționate. Societatea a dedus în totalitate taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la acești furnizori. Organele de control nu au acceptat deducerea taxei pe valoarea adăugată, aferentă lucrărilor efectuate înainte de obținerea autorizației de construcție, cu consecința diminuării sumei de rambursat. De asemenea, nu s-a acceptat deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de desființare efectuate cu consecința diminuării sumei de rambursat.

În timpul controlului, societatea a depus referatul întocmit de către un expert autorizat al Ministerului Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului, prin care s-a certificat faptul că pentru lucrările efectuate în perioada noiembrie 1999 -24.05.2000 nu era necesară o autorizație din partea organelor abilitate, referat ce nu a fost considerat însă de organele de control a fi un document suficient pentru justificarea executării lucrărilor întrucât era întocmit ulterior realizării efective a acestora.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că neacceptarea la rambursare a sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor legate de investiția efectuată a fost abuzivă, organele de control aplicând eronat prevederile Legii nr.50/1991.

Astfel, societatea a considerat că nu putea fi sancționată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în baza prevederilor Legii nr. 50/1991, precizând totodată că nu a efectuat alte cheltuieli decât cele legate de investiție, cheltuieli regăsite în actele contabile puse la dispoziția organelor de control. De asemenea, societatea a considerat că pentru lucrările efectuate în perioada 01.10.1999 - 24.05.2000 nu avea nevoie de o autorizație de construcție conform Legii nr. 50/1991, invocând în acest sens referatul întocmit de către un expert autorizat al Ministerului Lucrarilor Publice și Amenajării Teritoriului precum și adresa primită din partea Inspectoratului de stat în construcții,

lucrări publice, urbanism și amenajarea teritoriului. Societatea a considerat că neacceptarea rambursării taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate era nejustificată deoarece pe facturi au fost trecute numărul de înregistrare la Oficiul registrului comerțului și codul fiscal regăsite în certificatul de înregistrare ca plătitor de TVA al societății prestatoare, deși aceasta a folosit denumirea prescurtată a societății.

Societatea a invocat în acest sens o adresă emisă de direcția generală a finanțelor publice a județului de la sediul societății prestatoare, din care a rezultat că cele două denumiri reprezentau una și aceeași societate.

Cauza supusă soluționării a fost de a stabili dacă societatea își putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de furnizori și, implicit, dacă putea beneficia de rambursarea sumei, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 565/2000.

În drept, art. 18 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare preciza:

“Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:

a) operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată conform art. 17 din prezenta ordonanță;

b) bunuri și servicii scutite de taxa pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere;

c) acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea î...ș”.

În legătură cu acest articol, pct.10.1 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

“Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din ordonanță cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau, după caz, de circulație”.

De asemenea, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art.19 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de control preciza:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați:

a) să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță”.

În ceea ce privește obligațiile plătitorilor de TVA, art. 25, lit.B, pct. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 prevedea ca *“agenții economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi sau documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile*

achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei să solicite și copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată al furnizorului sau prestatorului”.

Aceste prevederi normative se regăseau și la art.18, art.19 și art.25 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, respectiv la pct. 10.2 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în vigoare de la 15.03.2000. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor efectuate înainte de obținerea autorizației de construcție, s-a reținut că societatea a prezentat la data controlului referatul întocmit de către un expert autorizat al Ministerului Lucrărilor Publice și Amenajării Teritoriului, din care a rezultat faptul că pentru lucrările efectuate în perioada 01.11.1999 - 24.05.2000 nu era necesară o autorizație din partea organelor abilitate.

Mai mult, așa cum s-a precizat și în actul de control atacat, ulterior datei începerii lucrărilor de modernizare, reconstrucție și reabilitare a activelor achiziționate, societatea a obținut autorizație de construcție, astfel încât lipsa acestei autorizații în perioada 01.11.1999 - 25.05.2000 nu a putut duce la neacordarea dreptului de deducere, așa cum de altfel s-a pronunțat și direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politică și legislație fiscală, care a comunicat organelor de control următoarele:

“Î...ș în vederea efectuării rambursării trebuie să verificați dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt reflectate la cheltuieli de investiții și existența documentelor justificative pentru cheltuielile de investiții efectuate.

Având în vedere aceste prevederi legale, obținerea autorizației de construire după data începerii lucrărilor nu constituie un motiv de neacordare a dreptului de deducere”. Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în facturile emise de furnizori cu privire la lucrările aferente investiției efectuate de societate în perioada 01.11.1999 - 25.05.2000 era deductibilă, având în vedere faptul că organele de control nu au constatat alte nereguli privind neinclusiunea serviciilor achiziționate în cheltuielile de investiții, privind întocmirea facturilor sau privind lipsa certificatelor de plătitori de TVA ale furnizorilor pentru facturile cu o taxa pe valoarea adăugată mai mare de 20.000.000 lei. Astfel, organele de control ar fi trebuit să analizeze cererea de rambursare a sumei în conformitate cu prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, respectiv să verifice dacă sumele înscrise în facturile primite de la furnizori au fost achitate și, în caz afirmativ, să procedeze la rambursarea sumei în cauză.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de societatea prestatoare, s-a reținut că societatea contestatoare a anexat la dosarul cauzei, în conformitate cu art.3, alin. (3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice potrivit căruia *“contestatorul poate depune în dovedirea contestației formulate acte care nu au fost avute în vedere de organul de control”*, o adresa emisă de direcția generală a finanțelor publice județeană, prin care s-a confirmat faptul că societatea prestatoare a utilizat la facturile în cauză denumirea prescurtată, fiind una și aceeași societate și că *“numărul de*

înregistrare la Registrul Comerțului și codul fiscal au fost trecute corect pe formulare și identifica din punct de vedere fiscal societatea în cauză fără nici un dubiu". Prin urmare, având în vedere faptul că furnizorul a fost identificat, faptul că organele de control nu au constatat nici o neregulă privind întocmirea facturilor emise și faptul că, așa cum s-a reținut anterior, obținerea autorizației de construcție ulterior datei începerii lucrărilor nu constituia un motiv pentru neacordarea dreptului de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor prestate de furnizori la investiția efectuată de societate, a rezultat că societatea avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de societatea prestatoare. Astfel, organele de control ar fi trebuit să analizeze cererea de rambursare a societății în conformitate cu prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, așa cum s-a menționat. În ceea ce privește taxa pe valoarea aferentă serviciilor de desființare efectuate în baza autorizației de desființare, organele de control nu au precizat temeiul legal în baza căruia nu au admis deducerea acestei sume de către societate, cu consecința diminuării sumei de rambursat. În ceea ce privește pct.10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, invocat de organele de control în referatul cu propunerile de soluționare a contestației, potrivit căruia *"pentru bunurile comercializate la un preț, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, inferior prețului de achiziție sau costului de producție, și pentru care s-a exercitat dreptul de deducere se va proceda la recalcularea taxei pe valoarea adăugată deduse inițial, în limita taxei aferente prețului de vânzare î...ș"*, s-a reținut că societatea a comercializat bunuri obținute în urma executării lucrărilor de demolare efectuate la investiția în cauză și nu bunuri obținute în urma unui proces de producție, pentru a se putea invoca un cost de producție și aplica prevederile normative menționate anterior. În plus, din actul de control a rezultat o altă valoare a serviciilor prestate.

Având în vedere faptul că pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori cu privire la lucrările aferente investiției efectuate de societate în perioada 01.11.1999 - 25.05.2000 și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de societatea prestatoare au fost reținute argumentele societății privind deductibilitatea acesteia iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă sumele înscrise în facturile primite de la furnizori au fost achitate precum și datorită neclarităților privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de desființare efectuate în baza autorizației de desființare, în conformitate cu prevederile art. 9, alin.(3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat capitolul referitor la taxa pe valoarea adăugată** neadmisă la rambursare, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit și soluționării cererilor de rambursare TVA conform celor reținute anterior și prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată. Prin noul act de control urmau a fi analizate și celelalte argumente din contestație privind aceste aspecte precum și documentele anexate de societate în susținerea contestației.

128. Dreptul de rambursare pentru TVA achitată în vamă la importul unor bunuri în regim de perfecționare activă, sistemul cu restituire

În perioada martie-mai 2000, o societate comercială a înregistrat un număr de 21 de declarații vamale de import pentru bunuri în regim de perfecționare activă în baza cărora a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă achitată în vamă. În perioada controlată, societatea a beneficiat de autorizație de perfecționare activă în sistem de restituire eliberată de autoritatea vamală în baza căreia a efectuat import de materii prime date în consum pentru produse destinate exportului. Prin procesul verbal organele de control au constatat că a înregistrat TVA deductibilă plătită în vamă pentru importuri în regim de perfecționare activă fără a face dovada efectuării exporturilor de bunuri pentru care a folosit importurile respective. Urmare celor constatate, organele de control au procedat la recalcularea TVA deductibilă pentru perioada martie-mai 2000.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a îndeplinit condițiile privind rambursarea de TVA prevăzute la pct.10.12, lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 deoarece a făcut dovada cu declarația vamală de import și documentul de plată în vamă a TVA aferentă. De asemenea, contestatoarea a susținut că actul normativ invocat nu făcea distincție între declarație vamală de import definitiv, temporar sau orice alt tip de regim vamal. În susținerea contestației, pentru a face dovada că plata obligațiilor vamale pentru importul respectiv a fost achitat, contestatoarea a prezentat răspunsul comunicat de autoritatea vamală.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea avea drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adăugată achitată în vamă la importul unor bunuri în regim de perfecționare activă.

În drept, art.19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea că: *“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”

Pct. 10.12, lit.c) din Normele pentru aplicarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 preciza că:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei. Documentele legale sunt: î...ș

c) declarația vamală de import sau actul constatator al organelor vamale.

Pentru importurile efectuate prin comisionari taxa pe valoarea adăugată înscrisă în declarația vamală de import sau în actul constatator se deduce numai de către unitatea beneficiară pe baza documentelor respective, transmise în copie certificată de comisionari.”

Art. 23 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea ca:

“Rambursarea diferenței de taxă, rămasă după compensarea realizată conform art. 22, se efectuează în termen de 30 de zile de la data depunerii cererii de rambursare

pe baza documentației stabilite prin Ordin al Ministrului Finanțelor și a verificărilor efectuate de organele fiscale teritoriale.

Rambursarea se efectuează pentru contribuabilii din ale căror deconturi lunare depuse la organul fiscal teritorial rezultă taxa de rambursat timp de 3 luni consecutiv.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent rambursarea se efectuează lunar pentru contribuabilii care realizează: 1...ș

c) operațiuni de import-export și care au diferențe de primit rezultate din actele constatatoare întocmite de organele vamale.”

Art. 3 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr.565/2000 se preciza că documentația necesară în vederea verificării, realizării și aprobării diferenței de TVA va cuprinde:

«3.5 declarațiile vamale de import înregistrate la organul vamal sau actul constatator emis de acesta, din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată deductibilă;

3.6 documentele de plată a taxei pe valoarea adăugată înscrise în declarația vamală de import sau în actul constatator”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei a rezultat că în perioada controlată, contestatoarea a beneficiat de autorizație de perfecționare activă cu sistem de restituire eliberată de autoritatea vamală în baza căreia a efectuat import de materii prime-carton puse în consum pentru produse destinate exportului. La efectuarea importului de materii prime în regim de perfecționare activă a achitat în vamă toate obligațiile vamale.

Regimul de perfecționare activă cu restituire permitea ca în situația în care bunurile importate se încorporau în produse finite ce se livrau la export, importatorului să i se restituie drepturile de import, în condițiile în care la cererea de restituire se anexau declarațiile vamale de încheiere a regimului de perfecționare activă.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au stabilit că pentru taxa pe valoarea adăugată achitată în vamă ca urmare a înregistrării declarațiilor vamale de import, societatea contestatoare nu putea avea drept de restituire decât după efectuarea reexportului, conform prevederilor cap.III, pct.2 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, referitor la operațiunile de import temporar în regim de perfecționare activă a unor bunuri. S-a reținut că pentru taxa pe valoarea adăugată plătită în vamă ca urmare a înregistrării declarațiilor vamale de import, contestatoarea a prezentat documentele de plata TVA, respectiv ordine de plata și declarațiile vamale de export care făceau obiectul cauzei precum și adresa prin care autoritatea vamală regională a precizat că *“drepturile vamale (inclusiv TVA) aferente importurilor în regim de perfecționare activă au fost achitate în totalitate, societatea neînregistrând debite neîncasate la 31.12.2000”*

De asemenea, s-a reținut că ordinele de plată anexate la dosarul cauzei nu erau însoțite de actele constatatoare întocmite de organele vamale în baza cărora au fost emise astfel încât nu s-a putut stabili dacă suma plătită în vamă corespundea cu cea înregistrată în evidențele societății.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au reținut că rambursarea TVA plătită în vamă se va efectua conform art.111 (2) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, respectiv numai după ce bunurile importate vor fi reexportate fără a preciza dacă s-a încheiat regimul de perfecționare activă sau dacă pentru importurile respective s-a schimbat regimul vamal. Deoarece din procesul verbal contestat nu a rezultat dacă organele de control au analizat dacă s-a încheiat regimul de

perfecționare activă precum și dacă organul vamal, când a procedat la rambursarea sau restituirea drepturilor de import a restituit și TVA aferentă importurilor care au făcut regimului de perfecționare activă și luând în considerare că pentru a justifica taxa pe valoarea adăugată plătită în vamă ca urmare a înregistrării declarațiilor vamale de import societatea a prezentat documente de plată, **s-a desființat procesul verbal**, în vederea refacerii verificării conform actelor normative invocate și potrivit reținerilor din decizie.

129. Rambursarea TVA aferentă unei facturi emisă de societatea din România, în condițiile în care nu s-a făcut dovada că furnizorul era achitat.

În luna mai 2000, o societate din Germania a încheiat un contract de antrepriză cu o societate din România în vederea construirii unei hale industriale. La art. 9 din acest contract s-a precizat că firma germană își va transfera calitatea de angajator fie societății contestatoare, fie unei instituții de finanțare. Astfel în perioada iunie - septembrie 2000, societatea din România a emis către societatea din Germania 5 facturi externe.

La data de 23.10.2000, societățile contractante au încheiat un act adițional contractului, în care se preciza că societatea din Germania își ceda calitatea contractuală de titular al comenzii către contestatoare și că facturile întocmite până la 23.10.2000 se vor storna, sumele corespunzătoare vor fi facturate către societatea contestatoare iar pe aceasta factură se va consemna că suma a fost deja achitată de firma germană ca și creditor al firmei române. Urmare acestui fapt, societatea din România a stornat cele 5 facturi menționate mai sus și a emis factură către societatea contestatoare, taxa pe valoarea adăugată aferentă fiind solicitată la rambursare. Cererea de rambursare a fost respinsă de către organele de control întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente de plată a facturii menționate mai sus.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat în perioada verificată, respectiv decembrie 2000 - februarie 2001, că pentru justificarea achitării facturii fiscale emisă de societatea din România, contestatoarea a prezentat documente care nu certificau achitarea facturii menționate așa cum era prevăzut la art.3, pct. 3.4 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 565/2000, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceasta factura nu s-a admis la rambursare.

Prin contestația formulată, contestatoarea a precizat că în luna mai 2000, dată la care societatea exista doar scriptic, fără activitate, societatea mamă din Germania a încheiat cu firma de construcții din România un contract având ca obiect construirea unei hale industriale. La baza viitoareii construcții a stat autorizația de construcție emisă de Primarie. În cursul derulării contractului, respectiv a construcției halei, societatea din România, în baza situațiilor de lucrări a emis facturi către societatea mamă din Germania, facturi care au fost achitate de societatea din Germania.

La data de 23.10.2000, societatea din Germania a cedat calitatea de parte contractantă societății contestatoare, prin contract stipulându-se că toate obligațiile de plată către societatea din România erau obligații ale contestatoarei și toate plățile prestate de societatea din Germania vor fi contabilizate la contestatoare.

Astfel, au fost stornate cele cinci facturi și s-a emis o alta echivalentă. Mai mult, contestatoarea a consultat organele fiscale care au precizat că stornarea celor cinci facturi emise inițial către firma germană și emiterea altor facturi societății din România, pe

aceeași valoare nu avea implicații fiscale.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare putea beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emisă de societatea din România, în condițiile în care nu s-a făcut dovada că furnizorul era achitat.

În drept, art. 23 alin. 4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Nu beneficiază de rambursarea efectivă a sumelor de la bugetul de stat contribuabilii care nu au achitat total sau parțial facturile furnizorilor și/sau prestatorilor din țară, din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată.”

Prin art. 3 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 565/2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată au fost stabilite documentele care trebuiau verificate de către organele fiscale teritoriale în vederea aprobării rambursării taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“Documentația necesară în vederea verificării, analizării și aprobării rambursării diferenței de taxă pe valoarea adăugată va cuprinde: î...ș

1. 3.3. *facturi fiscale și alte documente specifice, aprobate conform legii, legal întocmite, din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată;*
2. 3.4. *documentele de plată a contravalorii bunurilor sau serviciilor înscrise în documentele din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă;*

î...ș” iar art. 5 din actul normativ menționat mai sus prevedea:

“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată beneficiază de rambursarea efectivă a taxei pe valoarea adăugată numai pentru suma aferentă facturilor plătite, total sau parțial, furnizorilor de bunuri și/sau prestatorilor de servicii, din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

În vederea soluționării cererilor de rambursare organele fiscale vor proceda astfel:

a) vor determina taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor neachitate furnizorilor;

b) din suma de rambursat rezultată din ultimul decont de taxă pe valoarea adăugată, corectată cu eventualele diferențe rezultate în urma verificării prevăzute la art. 4, se scade taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor neachitate, determinându-se astfel taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor achitate; î...ș”

Prin contestația formulată, societatea contestatoare a precizat că societatea - mamă din Germania a achitat contravaloarea celor 5 facturi care au stau la baza emiterii facturii, anexând la dosarul cauzei facturile interne și externe, precum și notele contabile ale Băncii Române de Dezvoltare.

Analizând documentele precizate mai sus, s-a reținut că la fiecare notă contabilă a băncii au fost anexate factura externă și factura internă la care se referea plata respectivă iar notele contabile conțineau mențiunea: *”Sumele rămân blocate în cont până la justificarea lor (DIV/data). Un exemplar al Ordinului de plată se va anexa la extrasul de cont al clientului.”*

Astfel, s-a reținut că la data întocmirii notei contabile de către bancă, cele cinci facturi nu erau decontate iar contestatoarea nu a făcut nici o referire și nici nu a prezentat

în susținerea contestației documentele prin care se justifica plata efectivă, respectiv ordinul de plata întocmit de societatea mamă din Germania și extrasul de cont al societății din România referitor la încasarea respectivă.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în materie, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

În ceea ce privește punctul de vedere solicitat de către contestatoare direcției generale a finanțelor publice județene și invocat de către aceasta prin care se preciza că *“stornarea celor cinci facturi emise inițial către firma germană și emiterea altor facturi societății din î...ș, pe aceeași valoare, nu are implicații fiscale (veniturile fiind aceleași, precum și TVA aferentă)”*, acesta nu a avut relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin procesul verbal contestat organele de control nu au admis rambursarea taxei pe valoarea adăugată deoarece furnizorul era neachitat, fără a se anula dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, suma urmând a fi raportată în decontul lunii următoare, până la achitarea furnizorului.

130. Neadmiterea la rambursare a sumelor înscrise în facturi emise de furnizori incerți

Din taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.11.2001 -30.09.2002 solicitată de o societate la rambursare, organele de control au respins, urmând a fi raportată în decontul lunii următoare, taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise de furnizori pentru care au fost solicitate date organelor fiscale teritoriale și nu s-au primit răspunsuri sau care nu au fost identificați la sediul social declarat.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că nu există nici o prevedere legală care să condiționeze rambursarea taxei pe valoarea adăugată de verificarea furnizorilor. Societatea a precizat că și-a îndeplinit toate obligațiile ce îi reveneau în calitate de plătitor de taxa pe valoarea adăugată prin solicitarea de la furnizori a facturilor fiscale și verificarea întocmirii corecte a acestora. Societatea a precizat și faptul că solicitările organelor de control privind verificarea furnizorilor au fost întocmite cu întârziere și cu omisiuni ce au dus la refacerea acestora, considerând că măsura dispusă de organele de control, privind reportarea sumei în cauză în decontul lunii următoare reprezenta o tergiversare nejustificată a soluționării cererilor de rambursare TVA, în actul de control contestat nefiind menționat temeiul legal pentru o astfel de măsură.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili legalitatea măsurii dispuse de organele de control, de neadmitere la rambursare a TVA până la primirea unor confirmări din partea organelor fiscale teritoriale.

În drept, art.3, alin. (1) din Ordinul nr. 1006/2002 privind documentația necesară persoanelor impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, emis în baza art. 27 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Documentația necesară în vederea verificării rambursărilor de taxă pe valoarea adăugată, atât cu control ulterior, cât și cu control anticipat, va cuprinde:

a) Jurnalul pentru vânzări, Jurnalul pentru cumpărări și, după caz, Borderoul de vânzare (încasare) și Borderoul cuprinzând operațiunile asimilate livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, potrivit legii;

b) documentele prevăzute la art. 24 alin. (1) din lege și la art. 62 din norme, pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente achizițiilor de bunuri și/sau servicii;

c) documentele prevăzute la art. 29 lit. B din lege, pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată colectate aferente livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate.

d) documentele prevăzute prin norme pentru justificarea regimului de scutire cu drept de deducere, în funcție de natura operațiunilor, pentru operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12 din lege. În situația în care prin norme nu se prevăd documente pentru justificarea regimului de scutire cu drept de deducere, organele de control fiscal au obligația să verifice dacă operațiunile efectuate au fost încadrate corect în regimul respectiv. Pentru operațiunile prevăzute la art. 11 alin. (1) lit. k) - p) din lege, aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată se realizează prin procedura specială stabilită prin Ordin al Ministrului Finanțelor Publice;

e) lista cuprinzând facturile neachitate furnizorilor și/sau prestatorilor din țară, care trebuie să cuprindă: numărul și data facturilor, denumirea furnizorilor/prestatorilor, codul fiscal, suma neachitată și taxa pe valoarea adăugată aferentă”.

S-a reținut faptul că, așa cum de altfel s-a recunoscut și prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nici în actul normativ menționat anterior și nici în celelalte acte normative privind taxa pe valoarea adăugată nu se prevedea confirmarea înregistrării de către furnizori a taxei pe valoarea adăugată colectată ca o condiție a rambursării.

Or, nici din actul de control contestat și nici din celelalte documente anexate la dosarul cauzei nu a rezultat existența unor suspiciuni privind realitatea sau legalitatea operațiunilor consemnate în facturile în cauză, astfel încât să se justifice măsura organelor de control de neadmitere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că până la data încheierii procesului verbal nu s-au primit răspunsurile privind verificarea furnizorilor.

Mai mult, deși prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației s-a precizat că de la data încheierii procesului verbal și până la data de 02.07.2003 s-au primit răspunsuri din teritoriu pentru suma respinsă la rambursare, organele de control au propus respingerea contestației pentru întreaga sumă, fără a aduce nici un argument care să justifice aceasta propunere.

S-a reținut și faptul că, în conformitate cu prevederile art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control aveau dreptul să ceară organelor teritoriale informații suplimentare privind furnizorii societății, însă aceste solicitări trebuiau formulate, iar răspunsurile din teritoriu trebuiau transmise spre valorificare în timp util, astfel încât să se respecte termenul prevăzut de art. 27 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată pentru soluționarea cererilor de rambursare TVA.

Or, așa cum a rezultat din procesul verbal contestat, verificarea ce a avut drept scop soluționarea cererilor de rambursare TVA a început în luna noiembrie 2002 și s-a finalizat în luna mai 2003, deci după aproape șase luni de la începerea controlului și după aproape zece luni de la data depunerii primei cereri de rambursare TVA.

Mai mult, așa cum a rezultat din Nota - anexata procesului verbal contestat,

organele de control au transmis organelor teritoriale o serie de solicitări ce conțineau date eronate sau au primit de la acestea răspunsuri incomplete, fapt ce a condus la intarzieri suplimentare în procesul de soluționare a cererilor de rambursare TVA, intarzieri ce nu-i pot fi imputate societății. având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nu se putea efectua decât în urma verificării documentelor prevăzute la art. 3 alin. (1) din Ordinul nr. 1006/2002, documente ce nu erau anexate la dosarul cauzei, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat capitolul din procesul verbal referitor la taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare**, în vederea refacerii acestuia și soluționării cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor legale menționate anterior.

131. Respingerea rambursării TVA pentru faptul că datoriile față de furnizori au fost stinse utilizând procese verbale de compensare și nu ordine de compensare.

Organele de control au respins cererea de rambursarea a taxei pe valoarea adăugată depusă de o societate comercială, dispunind reportarea cuantumului acesteia în decontul lunii următoare. Prin procesul verbal, organele de control au constatat că societatea a întocmit procese verbale de compensare pentru stingerea obligațiilor de plată între aceasta și diverși furnizori. Întrucât nu s-au utilizat ordine de compensare pentru stingerea obligațiilor dintre societate și furnizori, organele de control au considerat că furnizorii în cauză erau neachitați, fapt pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă a fost respinsă la rambursare, urmând a fi reportată în decontul lunii următoare.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a considerat că ordinul de compensare era instrumentul de plată cu regim special care se utiliza exclusiv pentru compensarea datoriilor neplătite la termenele scadente, fie în cadrul instituțional reprezentat de Institutul de Management și Informatică din Ministerul Industriei și Comerțului, pentru valori mai mari de 100.000.000 lei, fie în afara cadrului instituțional, direct între persoanele juridice implicate, pentru valori mai mici de 100.000.000 lei.

Societatea a precizat că procesele verbale de compensare au privit exclusiv datorii / creanțe reciproce între aceasta și furnizorii, a căror scadență nu a fost depășită.

De asemenea, societatea a precizat că actele normative în materie au fost modificate în sensul eliminării condiției de achitare a furnizorilor pentru a se beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili legalitatea măsurii dispuse de organele de control de neadmitere la rambursare a TVA pentru faptul că datoriile față de furnizori au fost stinse utilizând procese verbale de compensare și nu ordine de compensare.

În drept, art. 27 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată preciza faptul că *“în vederea soluționării cererilor de rambursare organele de control fiscal au obligația să determine valoarea taxei deductibile corespunzătoare sumelor neachitate din facturile furnizorilor/prestatorilor din țară, pentru care persoanele impozabile nu beneficiază de rambursarea efectivă a sumelor de la bugetul de*

stat. Prin achitare, în sensul prezentei legi, se înțelege orice mod de stingere a obligațiilor față de furnizori / prestatori”.

Prin urmare, una din condițiile impuse de lege pentru a beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată era în perioada supusă verificării achitarea furnizorilor/prestatorilor, utilizând orice modalitate de stingere a obligațiilor față de aceștia, inclusiv compensarea reciprocă a obligațiilor. Or, din actul de control contestat a rezultat că stingerea obligațiilor față de furnizori/prestatori a fost realizată, fiind întocmite în acest sens procese verbale de compensare pentru stingerea obligațiilor de plată între societate și furnizori. Faptul că au fost utilizate alte documente, respectiv că au fost întocmite procese verbale de compensare și nu ordine de compensare nu a fost relevant întrucât actele normative privind taxa pe valoarea adăugată prevedeau doar obligativitatea stingerii obligațiilor față de furnizori/prestatori pentru a beneficia de rambursare nu și documentele ce trebuiau utilizate în acest sens.

S-a reținut și faptul că prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, ale Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie și ale Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 685/1999, cu modificările și completările ulterioare, invocate de organele de control, care prevedeau obligativitatea utilizării ordinilor de compensare, se refereau la plățile restante mai vechi de 30 de zile, cu o valoare mai mare de 100 milioane lei. Or, nici din actul de control contestat și nici din celelalte documente anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă datoriile în cauză intrau în aceasta categorie, în condițiile în care societatea a precizat prin contestație ca procesele verbale de compensare au privit exclusiv datorii / creante a căror scadență nu a fost depășită.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nu se poate efectua decât în urma verificării documentele prevăzute la art. 3 alin. (1) din Ordinul nr. 1006/2002, documente care nu erau anexate la dosarul cauzei în conformitate cu prevederile art. 9, alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat capitolul referitor la taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare**, în vederea refacerii verificării conform celor precizate.

132. Rambursarea TVA anterior intrării în vigoare a H.G. nr.512/1998

Prin cererea depusă la 30.09.1998, o societate comercială a solicitat rambursarea TVA pentru activitatea desfășurată în perioada 1 iunie - 30 septembrie 1998. Prin procesul verbal, organele de control au constatat că la data solicitării rambursării TVA, societatea avea în sold furnizori cu TVA aferent, motiv pentru care nu au aprobat suma solicitată la rambursare.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că eronat organele de control nu au admis rambursarea de TVA solicitată la 30.09.1998 deoarece aceasta reprezenta TVA aferentă unor facturi din perioada anterioară intrării în vigoare a Hotărârii Guvernului nr.512/1998.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru TVA deductibilă aferentă facturilor neachitate la 30 09 1998 contestatoarea beneficia de rambursare.

În drept, pct.10.15 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 de aprobare a Normelor pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, publicată în Monitorul Oficial nr.344/11.09.1998, preciza că: *”Diferența rezultată potrivit art.21 lit.b) din ordonanță se rambursează în termen de maxim 30 de zile de la data depunerii decontului, a cererii de rambursare și a documentatiei justificative la organul fiscal competent.*

Nu beneficiază de rambursare în termenul de mai sus agenții economici care nu au achitat facturile furnizorilor din care rezultă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, solicitate la rambursare.”

Prin cererea de rambursare contestatoarea a solicitat la rambursare TVA deductibilă aferentă activității desfășurate în perioada 01 iunie-30 septembrie 1998.

Prin procesul verbal, organele de control nu au acordat drept de rambursare pentru suma aferentă facturilor neachitate la 30.09.1998 fără a preciza dacă această sumă reprezenta TVA deductibilă care provenea integral din facturi neachitate aferente perioadei controlate și pentru care s-a solicitat rambursarea.

Având în vedere că actul normativ care reglementa procedura de rambursare TVA, respectiv prevederile Hotărârii Guvernului nr.512/1998 era aplicabil începând cu 11.09.1998 și luând în considerare ca din situația facturilor neachitate, respectiv anexa 7 la procesul verbal contestat a rezultat că suma reprezentând TVA deductibilă aferentă facturilor neachitate, respectiv soldul contului furnizori neachitați la 30.09.1998 includea și facturile neachitate din perioade anterioare celei pentru care s-a solicitat rambursarea și pentru care contestatoarea a beneficiat de rambursare (conform actelor normative în vigoare la data respectivă și care nu prevedeau că rambursarea să se facă numai pentru TVA adăugată aferentă sumei achitate din factura emisă de furnizori), **s-a desființat procesul verbal**, în vederea refacerii controlului conform celor precizate.