

### III. Regimul deducerilor

#### 21. Obligația de a restitui bugetului de stat TVA deductibilă aferentă investițiilor sistate pe o perioadă mai mare de un an

În luna noiembrie 1999, conform înregistrărilor contabile efectuate de o societate la care s-a efectuat un control fiscal, a fost operat un transfer reprezentând furnituri de cazan ca parte componentă a investiției “*Centrală termică*”, soldul contului reprezentând valoarea imobilizarilor în curs la 31.12.1999. În luna iulie 2000, societatea a operat în evidențe scoaterea din gestiune pe seama cheltuielilor excepționale a valorii investiției în curs existentă în sold la 31.12.1999 înregistrând ca obligație de plata TVA aferentă prin aplicarea cotei de TVA de 19%. Ulterior, în luna decembrie 2000, contestatoarea a înregistrat în evidențe stornarea din gestiune a unei părți din investiția în curs operată ca transfer în luna iulie 2000, reprezentând contravaloare utilaje și instalații care se aflau în stoc precum și TVA aferentă.

Din modul de derulare a operațiunilor evidențiate de contestatoare, a rezultat că de fapt operațiunea de punere și repunere în gestiune a investiției în curs, nu reprezenta operațiune impozabilă așa cum era definitivă de art.18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA.

Prin procesul verbal contestat, organele de control fiscal au constatat că în cursul anului 1999, contestatoarea a înregistrat cheltuieli cu realizarea investiției “*Centrală termică*” și TVA deductibilă aferentă acestei investiții. Ca urmare a faptului că ultima factură pentru lucrările efectuate a fost pe data de 10.12.1999 iar la data controlului centrala termică nu era pusă în funcțiune, organele de control au stabilit de restituit la bugetul statului suma reprezentând TVA aferentă realizării investiției sistate, existente în soldul contului investiții în curs pentru care au calculat majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, sucursala a considerat că “*în mod eronat organele de control au luat în seama cota de TVA de 19% pentru valoarea investiției scoase din patrimoniul societății în luna iulie 2000 precum și pentru stornarea efectuată în luna decembrie 2000, consilierii necorectând eroarea înregistrată în contabilitatea societății la data respectivă*” deoarece “*cota în vigoare la data realizării investiției în curs era de 22%*”

Totodată, contestatoarea a susținut că termenul de un an de la sistarea investiției avut în vedere de către organele de control era eronat deoarece “*de fapt investiția a fost sistată în luna iulie 2000 când a fost operat transferul*” către societatea mama a contestatoarei.

Referitor la modul de calcul al majorărilor de întârziere pentru TVA aferentă investițiilor sistate, contestatoarea a considerat că acestea ar trebui calculate de la data sistării investiției “*și nici de cum pentru perioada anterioară momentului sistării investiției*”.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă valoarea investiției înregistrată la data controlului în evidențele contestatoarei reprezintă investiție sistată pe o perioadă mai mare de un an și, pe cale de consecință, dacă aceasta avea obligația de a restitui bugetului de stat TVA deductibilă aferentă împreună cu**

### **majorările de întârziere.**

În drept, prin art.20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA se preciza:

*”Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri și servicii achiziționate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18.”*

Prin pct.10.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se preciza: *”Pentru obiectivele de investiții sistate pe o perioadă mai mare de un an taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru realizarea obiectivului respectiv se restituie la bugetul de stat împreună cu majorările de întârziere calculate de la data exercitării dreptului de deducere.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că pentru investiția în curs *“centrală termică”*, societatea a înregistrat în contabilitate achiziții pentru care a dedus TVA aferentă. Din fișa contului 231 *“imobilizări corporale în curs”* a rezultat că ultima înregistrare a fost efectuată printr-o factură începând cu data de 10.12.1999 și până la 31.03.2001 (data până la care s-a efectuat verificarea) iar lucrările de finalizare ale centralei au fost întrerupte, societatea neînregistrând realizarea de operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA. De altfel, din înregistrările contabile efectuate de contestatoare nu a rezultat dacă investiția în curs a fost finalizată, respectiv dacă a fost pusă în funcțiune clădirea și dacă utilajele și aparatura existente în stoc au fost folosite pentru nevoile societății și pentru realizarea de operațiuni impozabile.

În concluzie, prevederile pct.10.17 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se aplicau pentru obiective de investiții constând în construcții montaj, respectiv construcția clădirii care a fost sistată, nu și pentru utilajele și aparatura achiziționată care reprezintă mijloace fixe și pentru care societatea are drept de deducere conform prevederilor art.20 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 republicată, cu toate modificările și completările ulterioare.

De altfel, organul de control a constatat că societatea are în stoc înregistrate utilaje fără să țină seama ca TVA deductibilă prin aplicarea cotei de 22% (cota în vigoare la data achiziționării acestora) era în altă sumă decât cea înregistrată în mod eronat societatea și care a fost preluată la calcularea obligațiilor fiscale și de organele de control.

Organele de control trebuiau să aibă în vedere că de fapt se restituie la bugetul de stat numai TVA dedusă de societate pentru achizițiile de bunuri și servicii aferente unui obiectiv de investiții (construcție montaj) sistat mai mult de un an, taxa care a fost evidențiată în jurnalele de cumpărări și în deconturile de TVA și nu TVA rezultată din operațiunile contabile efectuate ulterior de sucursală.

Având în vedere că din actul de control contestat nu a rezultat dacă organele de control au analizat aspectele reținute mai sus, precum și faptul că existau erori de înregistrare și în evidențele sucursalei, iar la dosarul cauzei nu erau anexate jurnalele de cumpărări și deconturile lunare de TVA, **s-a desființat capitolul din procesul verbal contestat privind TVA și majorări de întârziere aferente**, urmând ca organele de control să verifice cele precizate mai sus, analizând totodată și de celelalte argumente invocate de contestatoare privind folosirea pentru nevoile sucursalei a furniturilor de cazan.

## 22. Taxa pe valoarea adăugată recalculată în cazul documentelor distruse

Organele de control fiscal nu au acordat unei societăți comerciale dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în documente contabile care au fost distruse prin ardere într-un accident de circulație. Astfel, prin procesul verbal, organele de control pentru lunile iunie, decembrie 2000, ianuarie, februarie 2001, ca urmare a faptului că documentele contabile au fost distruse prin ardere într-un accident, au luat în considerare numai documentele reconstituite. Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată au fost calculate majorări de întârziere aferente și s-a dispus în sarcina societății plata taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut ca eronat organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă documentelor distruse, în condițiile în care nu a făcut dovada că documentele distruse au fost reconstituite, că distrugerea a fost sesizată organelor în drept precum și ca acestea au fost declarate nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III a.**

În drept, art. 6 din Legea nr. 82/1991 - Legea contabilității precizează:

*“(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.*

*(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentele efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.” iar la art. 26 din actul normativ menționat mai sus se prevede:*

*“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare.”*

Mai mult, art. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora precizează:

*“1...ș Formularele cu regim special de inseriere și numerotate, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”*

Prin urmare, în condițiile în care documentele contabile au fost distruse prin ardere într-un accident de circulație, societatea avea obligația de a sesiza organele în drept de distrugerea acestora, de a reconstitui aceste documente precum și de a le declara nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.

Din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că societatea nu a făcut dovada sesizării organelor abilitate să cerceteze cauzele distrugerii documentelor și nici faptul că distrugerea și anularea acestor facturi a fost publicată în Monitorul Oficial al României.

Mai mult, prin nota de constatare încheiată la data de 11.07.2001, anexată la dosarul cauzei, organele de control au stabilit în sarcina societății contestatoare refacerea evidenței contabile în termen de 30 de zile de la data încheierii notei de constatare, respectiv 11.08.2001. Astfel, procesul verbal contestat a fost încheiat la data de 09.10.2001, organele de control constatând prin acesta că societatea nu a refăcut în totalitate evidența contabilă deși avea termen data de 11.08.2001.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale aplicabile în speță, **s-a respins ca neîntemeiată contestația.**

### **23. Dreptul de deducere pentru TVA-ul aferent penalităților pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale**

În luna decembrie 1999, o societate a înregistrat în evidența contabilă și a dedus taxa pe valoarea înscrisă în facturile emise de către RENEL în perioada 1996 -1999, facturi ce se referă la majorările datorate de contestatoare.

Astfel, organele de control fiscal au constatat că în luna decembrie 1999, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturile emise de către RENEL în perioada 1996 - 1998 și respectiv noiembrie 1999, reprezentând contravaloarea majorării facturilor de energie termică neachitată la termen. Aceste majorări de întârziere au fost percepute pentru neplata energiei termice la termenele prevăzute în contractele încheiate între părți, fiind stabilite prin aplicarea cotei de 0,2% asupra valorii încasate cu întârziere. De asemenea, printr-o sentința civilă se dispusese obligarea contestatoarei la plata acestor sume cu titlu de penalitate. Prin urmare, aceste sume reprezentau penalități ce nu se includeau în baza de impozitare a TVA, astfel încât societatea nu avea dreptul să își exercite dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea înscrisă în aceste facturi.

Prin contestație, societatea a considerat că sumele facturate de furnizorul de energie termică reprezentau majorări de tarif și nu penalități, astfel încât erau supuse taxei pe valoarea adăugată. Societatea a precizat că acest aspect a fost analizat și de organele judecătorești, invocând în acest sens art. 163 și următoarele din Codul de procedură civilă.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă majorările facturate de furnizorul de energie termică se încadrau în categoria majorărilor de preț sau în cea a penalităților pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale, pentru a se putea determina dacă aceste majorări se cuprindeau în baza de impozitare a TVA și, implicit, dacă societatea avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor majorări, facturate de furnizor.**

În drept, la art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, se preciza:

*“Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.*

*Baza de impozitare este determinată de:*

*a) 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. Aceste prețuri cuprind și accizele stabilite potrivit normelor legale î...ș”.*

În plus, la art. 14 lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată se preciza că nu se cuprind în baza de impozitare *“penalizările pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale”.*

Din analiza facturilor emise de furnizorul de energie termică, anexate în copie la dosarul cauzei a rezultat că majorările de întârziere au fost percepute pentru neplata energiei termice la termenele prevăzute în contractele încheiate între părți, fiind stabilite prin aplicarea cotei de 0,2% asupra valorii achitată cu întârziere de către contestatoare, în conformitate cu prevederile art. 96, art 97 și art. 98 din Regulamentul pentru furnizarea și

utilizarea energiei termice, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 425/1994 și potrivit clauzelor contractuale acceptate de cele două părți.

Astfel, la cap. VIII *“răspunderea părților”* art. 15 din contractul pentru furnizarea energiei termice, încheiat între RENEL și contestatoare anexat în copie la dosarul cauzei se preciza:

*“Neachitarea de către beneficiar în totalitate sau în parte a contravalorii energiei termice și agenților neretornați la termenele convenite în graficele de plată atrage implicit plata majorărilor stipulate la art. 96, 97 și 98 din RFUET precum și plata penalizărilor potrivit Ordonanța Guvernului nr. 18/1994 în condițiile Legii 76/1992”.*

La cap. IV *“prețul”* art. 6 din contractul menționat se stipula:

*“În cazul modificării prețurilor, furnizorul va transmite în termen de 5 zile lucrătoare beneficiarului noile prețuri, baza lor legală și data aprobată de la care se aplică, care vor fi acceptate de către beneficiar, fără a fi necesar în acest scop act adițional, noile prețuri făcând parte de drept din contract”.*

De asemenea, la cap. VIII *“răspunderea părților”* art. 23 alin. (1) din contractul pentru furnizarea energiei termice nr. 2/1998, încheiat între CONEL și contestatoare se preciza faptul că *“pentru neachitarea facturii, în termen de 5 zile lucrătoare de la data înregistrării acesteia la marii consumatori, se va percepe o majorare a valorii facturii de 0,2% pentru fiecare zi calendaristică de întârziere, cu începere din prima zi a înregistrării facturii și până la achitarea ei”* iar la cap. IV *“prețul”* art. 5 din contractul menționat se preciza faptul că *“în cazul modificării prețurilor, furnizorul va comunica - în termen de 5 zile lucrătoare*

351

*beneficiarului noile prețuri, baza lor legală și data aprobată de la care se aplică, fără a fi necesar în acest scop act adițional, noile prețuri făcând parte, de drept, din contract”.*

S-a reținut astfel, faptul că în contractele încheiate cu furnizorul de energie termică se făcea o distincție clară între majorările și penalizarile datorate de contestatoare în cazul neachitării energiei termice și eventualele majorări de preț comunicate de furnizor.

S-a reținut și faptul că între cele două părți a existat un litigiu privind cuantumul și modul de determinare a acestor majorări. Astfel, printr-o sentința civilă a fost admisă acțiunea RENEL, obligându-se contestatoarea la plata prețului energiei termice, a penalităților de întârziere și a cheltuielilor de judecată. Prin decizia civilă pronunțată de Curtea de Apel teritorială s-au menținut obligațiile contestatoarei privind plata penalităților și a cheltuielilor de judecată. De asemenea, prin hotărârea judecătorească s-a precizat că, în opinia instanței, taxa pe valoarea adăugată aferentă majorărilor - penalităților *“î...ș nu i se cuvenea reclamantei întrucât conform Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 nu se calculează asupra majorărilor de întârziere ci trebuie să fie aferentă unei activități exercitată în scopul obținerii de profit î...ș”.*

Prin urmare, majorările facturate de furnizorul de energie termică intrau în categoria penalităților pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale neachitarea în termen a contravalorii energiei termice - și nu în cea a majorărilor de preț, fapt pentru care nu trebuiau cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

De altfel, direcția de specialitate a comunicat contestatoarei faptul că majorările de tarif sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, dar că *“se exclud din baza de impozitare penalitățile percepute pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor*



*contractuale, peste prețurile și tarifele negociate” și că, în situația în care furnizorul de energie termică “facturează pe lângă tarifele negociate și majorări cu caracter de penalitate, acestea nu se includ în baza de impozitare a TVA.*

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, la pct. 10.5 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se preciza:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, referitoare la:*

*Î...ș h) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanță și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora î...ș”.*

La articolul invocat, respectiv la art. 25 lit. B pct. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată se preciza:

*“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”.*

Prin urmare, societatea avea obligația să verifice corectitudinea datelor înscrise în facturile emise de furnizori, neavând astfel dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi în condițiile în care, așa cum s-a reținut anterior, majorările înscrise în facturi se încadrau în categoria penalităților pentru neîndeplinirea condițiilor contractuale și se excludeau din baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

#### **24. TVA aferentă lipsurilor constatate la inventariere și în cazul vânzării unor materii prime la un preț inferior valorii contabile.**

La data de 31.05.1999, o societate a înregistrat în contabilitate materii prime iar la inventariere a rezultat o valoare a materiilor prime mai mică. Materiile prime care au rezultat în urma inventarierii au fost facturate către societatea la care contestatoarea era acționară. Prin procesul verbal de control fiscal s-a constatat că la data de 31.05.1999, societatea a procedat la inventarierea stocurilor de materii prime, materiale auxiliare, combustibil, piese de schimb, obiecte de inventar, produse finite, mărfuri și ambalaje, în vederea vânzării acestora către societatea la care era acționară. S-a constatat că inventarierea s-a efectuat fără respectarea prevederilor legale în materie.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că stabilirea prețului de vânzare a stocurilor de materii prime și materiale a avut loc în urma evaluări efectuate de o societate expertă. Societatea a invocat prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu privire la baza de impozitare a TVA în cazul vânzării de bunuri.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea datora taxa pe valoarea adăugată aferentă materiilor prime lipsa la inventar și respectiv**

**asupra bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în cazul vânzării unor materii prime la un preț inferior valorii contabile.**

În drept, în Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 2388/1995 se preciza faptul că *“evaluarea stocurilor faptice în listele de inventariere se face cu aceleași prețuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate”* și că *“pentru stocurile de valori materiale fără mișcare, de prisos, de calitate necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată, se întocmesc liste de inventariere separate, la care se anexează procesele-verbale în care se arată cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, dacă este cazul, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum și persoanele vinovate, după caz”*.

S-a reținut că societatea nu a prezentat nici la data controlului și nici ulterior documente din care să rezulte în ce constau diferențele dintre stocurile faptice constatate la inventariere și cele scriptice, diferențele valorice față de evidența contabilă, precum și modul de evaluare a stocurilor, modul de valorificare a acestor constatări, etc., conform prevederilor actului normativ menționat anterior. Prin urmare, valoarea materiilor prime existente în stoc la data de 31.05.1999 era cea recunoscută de societate, înscrisă în lista de inventariere, anexată în copie la dosarul cauzei. Diferența între valoarea contabilă și valoarea materiilor prime existente în stoc la data inventarierii reprezenta, în fapt, lipsa la inventar neînregistrată de societate ca atare.

În legătură cu aceste diferențe constatate la inventariere, pct. 10.14 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

*“În...ș Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ, imputabile, precum și pentru bunurile lipsă, constatate pe bază de inventar, peste normele legale, neimputabile, se datorează taxa pe valoarea adăugată în vigoare la data constatării.*

*Operațiunile se reflectă în contabilitate, conform normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, aprobate în baza Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare î...ș”*.

Prin urmare, pentru diferența reprezentând lipsa la inventar constatată la data de 31.05.1999, societatea datora taxa pe valoarea adăugată aferentă, **fapt pentru care s-a respins contestația** pentru aceasta diferență. Pentru diferența între valoarea materiilor prime existente în stoc la data inventarierii și valoarea de vânzare a acestor materii prime, societatea nu avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă, motiv pentru care **s-a admis contestația**.

**25. Regularizarea TVA dedusă cu ocazia achiziționării unor bunuri, în situația în care acestea au fost livrate ulterior la extern, la un preț mai mic decât costul de achiziție.**

În luna martie 2001, o societate a livrat soda calcinată la extern, prin intermediul unui comisionar, la un preț de vânzare inferior costului de achiziție. Organele de control fiscal au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial, în limita taxei aferente prețului de livrare, conform prevederilor pct.

10.10 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 a achiziționat soda calcinată, pe care a exportat-o apoi prin intermediul unui comisionar la un preț inferior prețului de achiziție. Societatea a invocat însă prevederile pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, potrivit cărora taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial s- recalculat în limita taxei aferente prețului de vânzare, precizând faptul că în cazul exportului de bunuri a aplicat cota zero de TVA.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea avea obligația de a recalcula și regulariza taxa pe valoarea adăugată dedusă cu ocazia achiziționării unor bunuri, în situația în care aceste bunuri au fost livrate ulterior la extern, la un preț mai mic decât costul de achiziție.**

În drept, la pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

*“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. Suma rezultată din recalcularea taxei pe valoarea adăugată se va înscrie în rșu în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii în care a avut loc vânzarea bunurilor respective, pe rândul ‘Regularizări’ de la TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ”.*

Din cele de mai sus a rezultat cu claritate faptul că, în situația în care comercializau bunuri la un preț de vânzare inferior costului de achiziție de pe piața internă, costului de producție sau, după caz, valorii în vamă, agenții economici aveau obligația de a regulariza taxa pe valoarea adăugată aferentă diferenței dintre costul de achiziție de pe piața internă, costul de producție sau, după caz, valoarea în vamă și prețul de vânzare.

Aceste prevederi se aplicau indiferent dacă bunurile în cauză au fost livrate la intern sau la extern, conform principiului de drept potrivit căruia unde legea nu distinge, nici cel ce o aplică nu trebuie să distingă, având în vedere faptul că în actul normativ menționat anterior nu se făcea o astfel de diferențiere.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adugată dedusă inițial de societate, stabilind diferența nedeductibilă, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

## **26. Regularizarea TVA în cazul vânzărilor de bunuri sub costul de producție**

În cursul anului 2000, o societate a efectuat livrări de mobilă către diverși beneficiari. Prin procesul verbal, organele de control au stabilit o diferență de TVA colectată aferentă pierderii înregistrate în balanța de verificare a lunii noiembrie 2000, în conformitate cu prevederile pct. 10.10 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 considerat că organele de control ar fi



trebuie să stabilească diferențele de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, prin analizarea diferențelor dintre prețul de vânzare și costurile de producție în cadrul fiecărui contract de vânzare și nu prin aplicarea cotei de TVA de 19 % asupra pierderii înregistrate în soldul debitor al contului 121. Societatea a considerat însă că nu îi sunt aplicabile prevederile normative menționate întrucât pierderea înregistrată în contul 121 provenea din majorări, penalități, provizioane aferente diferențelor de curs valutar, dobânzi.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili modul de recalculare și regularizare a taxei pe valoarea adăugată în cazul vânzărilor de bunuri sub costul de producție, în conformitate cu prevederile pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.**

În drept, la pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

*“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. Suma rezultată din recalcularea taxei pe valoarea adăugată se va înscrie în rșu în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii în care a avut loc vânzarea bunurilor respective, pe rândul ‘Regularizări’ de la TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ”.*

Prin urmare, organele de control ar fi trebuit să analizeze livrările de bunuri efectuate de societate din punct de vedere al costurilor de producție și al prețurilor de vânzare și, în cazul în care ar fi constatat că societatea a livrat bunuri la un preț inferior costului de producție, ar fi trebuit să procedeze la recalcularea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial, în limita taxei aferente prețului de vânzare și nu la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferente pierderii înregistrate de societate.

În ceea ce privește stabilirea costului de producție, la pct. 19 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 se precizează:

*“În...ș Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.*

*Cheltuielile generale de administratie, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producție.*

*În costurile de producție pot fi incluse și dobânzile aferente creditelor bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație, aferente perioadei î...ș”.*

Din analiza balanței de verificare aferentă lunii noiembrie 2000 a rezultat că societatea a înregistrat o serie de cheltuieli ce nu se includeau în costul de producție, cum ar fi cheltuieli privind despăgubiri, amenzi, penalități, cheltuieli privind activele cedate, alte cheltuieli financiare și / sau cheltuieli excepționale. De asemenea, așa cum a rezultat din balanța de verificare aferentă lunii noiembrie 2000, societatea a înregistrat și alte venituri decât cele din vânzarea produselor finite, cum ar fi venituri din lucrări executate și servicii prestate, din redevențe, locații de gestiune și chirii, alte venituri din exploatare,

venituri financiare și venituri excepționale. Prin urmare, organele de control în mod eronat au calculat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de 19% asupra pierderii înregistrată de societate la sfârșitul lunii noiembrie 2000, având în vedere că pierderea contabilă aferentă unei perioade nu reflectă diferența dintre veniturile obținute din vânzarea unor bunuri și costurile de producție ale bunurilor în cauză.

În plus, pierderea era aferentă perioadei ianuarie - noiembrie 2000, în condițiile în care prin procesul verbal din data de 12.03.2001 a fost analizată activitatea societății aferentă perioadei noiembrie - decembrie 2000.

S-a reținut și faptul că în referatul cu propuneri de soluționare a contestației s-a precizat că organele de control au procedat în mod eronat la aplicarea cotei de TVA de 19% asupra pierderii înregistrată de societate la sfârșitul lunii noiembrie 2000 în contul 121 *“profit și pierderi”*, propunându-se desființarea actului de control contestat.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-au putut stabili costurile de producție și prețurile de vânzare aferente bunurilor comercializate de societate în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat procesul verbal** încheiat, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior, cu analizarea și a celorlalte argumente din contestație privind aceste aspecte.

## **27. Dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi fiscale de aprovizionare necompletate cu toate datele prevăzute de formular**

În luna octombrie 2000, o societate s-a aprovizionat cu bunuri și servicii de la o altă societate și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe 10 facturi fiscale care nu aveau completate toate datele cerute de formular.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat că o parte din facturi nu aveau completate integral rubricile privind furnizorul și cumpărătorul și lipsa semnătura de primire, o parte din facturi nu aveau completate integral rubricile referitoare la cumpărător, furnizor și datele privind expediția, etc. Ca urmare, organele de control în baza art.25, lit.B, pct.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art.10, pct.6, lit.g din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA au stabilit ca societatea contestatoare nu putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Prin contestația formulată, societatea a susținut ca organele de control au procedat eronat întrucât *“cadrul legislativ încălcat î...ș nu prevede în mod explicit că nu poate fi dedusă TVA în condițiile în care factura fiscală nu are completate rubricile menționate de organul de control în procesul verbal”*.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale de aprovizionare, în condițiile în care aceste documente nu erau completate cu toate datele prevăzute de formular.**

În drept, art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

*“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente 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. î...ș”*

Cu privire la “întocmirea documentelor”, la art.25, pct.B, lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se preciza:

*“b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului; î...ș”.*

Din cele precizate mai sus, s-a reținut că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contestatoarea avea obligația legală de a solicita furnizorului “documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate” precum și de a “verifica întocmirea corectă a acestora”.

Potrivit pct.10.6, lit. g 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:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la: î...ș*

*g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din Ordonanța de Urgență și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora;”*

iar art.7, anexa 1.B din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora precizează:

*“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile.”*

Prin pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se definea noțiunea de document justificativ, respectiv:

*“Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:*

*a) denumirea documentelor;*

*b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;*

*c) numărul și data întocmirii documentului;*

*d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*

e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

*Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ștersături, răzături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea”.*

Având în vedere aceste prevederi legale și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut faptul că nici una din cele 10 facturi care au făcut obiectul cauzei nu avea completată rubrica privind datele de identificare ale furnizorului, respectiv sediul societății furnizoare care a întocmit facturile precum și alte elemente ca de exemplu numărul de înmatriculare la registrul comerțului sau codul fiscal al furnizorului conform pct.119, lit.b) din Regulament. De asemenea, o factură nu avea completată rubrica privind data emiterii documentului, conform pct.119, lit.c) din Regulament iar o alta nu avea aplicată ștampila furnizorului.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus și având în vedere că societatea contestatoare nu a respectat obligația legală de a verifica întocmirea corectă a documentelor emise de furnizorul său, iar acestea nu îndeplineau calitatea de documente justificative, în înțelesul prevederilor din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 și din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi nu era deductibilă așa cum legal au constatat și organele de control prin procesul verbal încheiat.

Referitor la afirmația contestatoarei, potrivit căreia aspectele menționate mai sus nu o priveau în calitate sa de client, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a precizat, potrivit prevederilor art.25, lit. B b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, contestatoarea pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi, avea obligația “să verifice întocmirea corectă a acestora în...ș”, deci acestea trebuiau să conțină elementele principale ale documentelor justificative enumerate prin Regulamentul privind aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.704/1993.

Față de aceste considerente, **s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată.**

## **28. Dreptul de deducere a TVA înscrisă pe facturi care nu aveau completate datele privind expediția mărfurilor și semnătura de primire a administratorului.**

În perioada iunie 2000 - martie 2002, contestatoarea s-a aprovizionat cu produse agricole de la societăți furnizoare din țară, înregistrând în contabilitate facturile emise de

acestea și deducând taxa pe valoare adăugată înscrisă în aceste facturi. Organele de control au stabilit de plată suma reprezentând TVA dedusă din facturile fiscale privind achizițiile de mărfuri și prestări de servicii care, conform art.18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și punctul 10.6, lit.g din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 nu putea fi dedusă pe baza de documente care nu îndeplineau condițiile prevăzute la art.25, lit.B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și Hotărârea Guvernului nr. 831/1997. Facturile pentru care organele de control au stabilit ca nedeductibila suma nu aveau completate datele privind expediția mărfurilor și nu aveau semnătura de primire a administratorului.

Prin contestația formulată, societatea a considerat ca eronat organele de control au calculat TVA de plată deoarece în realitate facturile fiscale considerate de către organele de control documente nejustificative au fost întocmite corect, lucru ce poate fi verificat pe exemplarele 2 și 3 din cotoarele de facturi ale furnizorilor, respectiv în graficele ce puteau fi anexate la facturile înscrise în anexa procesului verbal, dar nu au fost solicitate în momentul întocmirii acestuia.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare avea dreptul să deducă taxa pe valoare adăugată înscrisă pe facturi care nu aveau toate rubricile formularului completate, respectiv datele privind expediția mărfurilor și semnătura de primire a administratorului.**

În drept, art.25, lit.B b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind TVA preciza cu privire la întocmirea documentelor: *“contribuabilii plătitori de taxa pe valoare adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxa pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului”*

Punctul 10.6, lit.g din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 preciza: *“Nu poate fi dedusă potrivit legii, taxa pe valoare adăugată aferentă intrărilor referitoare la: bunuri și servicii aprovizionate pe baza de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.25 lit.B din Ordonanța de Urgență și de Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora”*.

Din cadrul legislativ menționat în paragrafele anterioare a reieșit că societatea cumpărătoare era obligată să verifice întocmirea corectă a documentelor și să solicite, pentru facturi cu o valoare a taxei pe valoare adăugată mai mare de 20 milioane lei, copia certificatului de înregistrare ca plătitor de taxa pe valoare adăugată al furnizorului sau al prestatorului. S-a reținut că din procesul verbal contestat și din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă societatea contestatoare a prezentat organelor de control copiile după certificatele de înregistrare ca plătitor de taxa pe valoare adăugată a furnizorilor, pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoare adăugată mai mare de 20 milioane lei.

Referitor la întocmirea corectă a documentelor de aprovizionare, având în vedere prevederile legale menționate anterior, s-a reținut că prin art. 7 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă se prevedea:



*“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar contabile “.*

Prin pct. 119 din Hotărârea Guvernului nr. 704/1991 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilității se definea noțiunea de document justificativ, respectiv:

*“Î...ș orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris ce sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative cuprind de regulă, următoarele elemente principale: denumirea documentului, denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul, nr. și data întocmirii acestuia, menționarea părților care participa la efectuarea operației patrimoniale, conținutul operației patrimoniale, iar în cazurile necesare și temeiul legal al efectuării ei, datele cantitative și valorice aferente operației efectuate, numele și prenumele precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz, alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate “.*

Din conținutul procesului verbal contestat și al anexelor nu a rezultat concret de ce documentele în speță nu îndeplineau condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de control neefectuând o analiză detaliată a facturilor în cauză, ci doar o înșiruire a unor rubrici care nu au fost completate, fără să fi precizat pentru fiecare factură rubricile necompletate și dacă acestea cuprind elementele principale, având în vedere și celelalte documente de transport, în condițiile în care în susținerea contestației, societatea a precizat referitor la calitatea de document justificativ a facturilor de aprovizionare, că acestea au fost întocmite corect, precum și faptul că deținea grafice anexă la fiecare factură, cu menționarea corespunzătoare a transporturilor efectuate.

S-a reținut că la dosarul cauzei nu au fost anexate toate facturile de aprovizionare menționate în procesul verbal.

De asemenea, s-a reținut faptul că din analiza procesului verbal contestat nu a rezultat dacă bunurile achiziționate cu facturile în cauză au fost înregistrate în evidențele contabile, dacă au fost comercializate și dacă societatea a realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată. Luând în considerare cele menționate anterior, faptul că din procesul verbal contestat și din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă societatea contestatoare a prezentat la data controlului, pentru facturile a căror valoare a TVA era mai mare de 20.000.000 lei, copiile după certificatele de înregistrare ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată a furnizorilor, la dosarul cauzei nu au fost anexate toate facturile de aprovizionare, organele de control nu au efectuat o analiză detaliată a modului de întocmire a facturilor, în baza art. 9 alin. (3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat procesul verbal**, urmând ca organele de control să efectueze o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit în scopul stabilirii cu exactitate a situației privind deducerea taxei pe valoare adăugată, înscrisă în facturile de aprovizionare.

**29. Dreptul de deducere a TVA din facturile de aprovizionare cu alcool etilic alimentar, în condițiile în care acestea nu au completată rubrica privind viza supraveghetorului fiscal**

O societate comercială a achiziționat alcool etilic alimentar de la o altă societate în baza unor facturi, deducând TVA aferentă, fără ca facturile cu regim special să fi avut completată rubrica privind calitatea furnizorului și să fi purtat viza supraveghetorului fiscal, respectiv ca legalitatea operațiunii de livrare de alcool să fi fost certificată prin viza supraveghetorului fiscal al societății producătoare de alcool.

Organele de control fiscal au constatat din verificările încrucișate efectuate că societatea furnizoare nu figura în evidențele direcției generale a finanțelor publice județene și nici în cele ale Registrului comerțului iar din răspunsul comunicat de Regia autonomă Imprimeria Româna a rezultat că facturile în baza cărora contestatoarea a înregistrat cantitățile de alcool în contabilitate au fost tipărite pentru o societate din Galați.

Urmare a faptului că societatea a prezentat facturi de proveniență care nu îndeplineau calitatea de documente legale pentru a fi înregistrate în contabilitate, organele de control au constatat nerespectarea prevederilor art.25 B, lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind TVA, așa cum a fost completată și modificată prin Ordonanța Guvernului nr.34/1997 și cele ale art.23 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.82/1997 privind regimul accizelor și al altor impozite indirecte, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.50/1998, stabilind suma reprezentând TVA dedusă nejustificat din facturile de aprovizionare cu alcool pentru care au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, contestatoarea a solicitat admiterea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile de achiziție alcool susținând că *“documentele de livrare au fost procurate de către furnizorul marfii și beneficiarul nu avea și nu are cunostință dacă aceste documente procurate de furnizor sunt obținute pe căi legale sau ilegale”*. Contestatoarea a susținut că *exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturile de aprovizionare cu alcool a fost “corectă și legală” deoarece la intrarea în gestiunea societății, supraveghetorul fiscal al contestatoarei a vizat cele trei facturi considerând că “astfel s-a certificat că marfa expedită de furnizor a intrat efectiv în gestiunea societății, precum și faptul că documentele sunt legal întocmite”*.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea beneficia de dreptul de deducere a TVA din facturile de aprovizionare cu alcool etilic alimentar, în condițiile în care acestea nu aveau completată rubrica privind viza supraveghetorului fiscal care atesta proveniența alcoolului, nu era completată rubrica privind calitatea furnizorului iar din controlul încrucișat a rezultat că furnizorul era o societate comercială neînregistrată la Registrul comerțului precum și faptul că factura cu regim special nu a fost eliberată de către Regia autonomă Imprimeria româna societății furnizoare.**

În drept, prin art.19 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA, cu toate modificările și completările ulterioare se preciza că: *“Pentru efectuarea dreptului de deducere a TVA aferentă intrărilor, contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei”*.

Prin pct.10.8 litera d) din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998 se preciza că: *“Pentru exercitarea dreptului de deducere, agenții economici plătitori de TVA sunt obligați:*

*A. să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.Documentele*

*legale sunt::*

*d) documentele specifice privind activitatea financiară și contabilă,*

*aprobate conform Hotărârii Guvernului nr. 831/1997". Prin pct.10.5 litera h) din aceeași hotărâre de guvern se preciza că:*

*"Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, referitoare la:*

*h) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanță și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora".*

Referitor la obligațiile cumpărătorului, art.25 B, lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA preciza că:

*"b) 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 achizitionate și să verifice întocmirea corectă a acestora, î...ș".*

Din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că documentele înregistrate în evidențe de contestatoare și în baza cărora aceasta a dedus TVA, aferentă erau facturi care au avut ca obiect intrări de alcool etilic alimentar, tranzacția respectivă intrând sub incidența Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.82/1997 privind regimul accizelor și al altor impozite indirecte, modificată și completată.

Prin art.19, pct.2-4 din Hotărârea Guvernului nr.588/1998 emisă în temeiul prevederilor art.29 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 82/1997 privind regimul accizelor și al altor taxe indirecte, se preciza că:

*"(2) Începând cu data de 1 noiembrie 1998, toate livrările de alcool efectuate direct atât de către producătorii interni și importatori, cât și de alți agenți economici deținători de licențe pentru atestarea dreptului de marcă vor fi facturate obligatoriu în momentul livrării, utilizându-se pentru aceasta facturi, facturi fiscale și avize de însoțire a mărfii, după caz, special tipărite de către Regia Autonomă "Imprimeria Națională.*

*□.(3) Facturile, facturile și avizele de însoțire a mărfii vor avea regim special, fiind realizate în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, î...ș.*

*□.(4) Pe diagonala fiecărui document prevăzut la alin. (3) va fi inscripționat cuvântul "ALCOOL".*

Prin art.6 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.82/1997 privind regimul accizelor și al altor impozite indirecte, așa cum a fost modificat și completat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.50/1998, precum și prin art.2

(2) din Ordinul ministrului finanțelor nr.55/1999 privind aprobarea formularelor specifice cu regim special utilizate în comercializarea alcoolului, băuturilor alcoolice, produselor din tutun și a sortimentelor de cafea se preciza că:

*"Pe fiecare factură fiscală și aviz de însoțire a mărfii se vor înscrie calitatea agenților economici, atât a furnizorului, cât și a cumpărătorului, respectiv de producător, agent comercial și de marketing al producătorului, distribuitor, importator, comerciant angro sau en detail, spitale, farmacii, utilizatori în scop tehnologic, alții decât producătorii de băuturi alcoolice, numărul și data autorizației, precum și textul*

*“Furnizorul și cumpărătorul cunosc prevederile legale privind urmările neînregistrării contractului”.*

Prin urmare, cadrul legislativ menționat mai sus preciza că pentru a putea dobândi calitatea de document justificativ, documentele trebuiau să conțină informații care să ateste identificarea părților care participă la efectuarea operațiunii, respectiv a cumpărătorului cât și a furnizorului. Din analiza facturilor și a avizelor de însoțire a alcoolului, utilizate la înregistrarea în gestiune a operațiunii de aprovizionare și în baza cărora contestatoarea a dedus TVA, a rezultat că acestea nu aveau completată rubrica privind calitatea furnizorului și a cumpărătorului de alcool, numărul și data autorizației, nu purtau viza supraveghetorului fiscal al societății furnizoare care să certifice realitatea livrărilor de alcool către beneficiar.

În timpul controlului, urmare a dispozițiilor art.3 din Ordinul ministrului finanțelor nr.55/1999 privind aprobarea formularelor specifice cu regim special utilizate în comercializarea alcoolului, băuturilor alcoolice, produselor din tutun și a sortimentelor de cafea potrivit cărora: *“În cazul agenților economici producători interni de alcool, facturile fiscale și avizele de însoțire a mărfii vor fi imprimare în patru exemplare, exemplarul patru rămânând la supraveghetorul fiscal, și vor avea, de asemenea, un spațiu destinat semnăturii supraveghetorului fiscal”*, organele de control au solicitat verificarea în evidențele societății furnizoare a documentelor emise privind livrările de alcool către contestatoare, respectiv exemplarul patru din facturile fiscale și avizele de însoțire a mărfii. Din verificările efectuate de către organele de control ale direcției generale a finanțelor publice a județului de la sediul furnizorului, la solicitarea organelor de control care au întocmit procesul verbal contestat, a rezultat că furnizorul nu era înregistrat la Camera de comerț și industrie teritorială și nu figura în evidențele direcției teritoriale.

De asemenea, Regia Autonomă *“Imprimeria Națională”* a precizat că facturile care au făcut obiectul cauzei au fost tipărite pentru o altă societate. Totodată, formularul tipizat *“factura fiscală”* a fost aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 și de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.50/1998, obiectul aprovizionării a fost alcoolul etilic rafinat care intra sub incidența Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.82/1997, modificată și completată iar prin art.25 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA se preciza că era obligatorie pentru furnizor, completarea tuturor datelor, iar pentru cumpărător era obligatorie verificarea corectei întocmiri a documentelor. Având în vedere aceste aspecte coroborat cu faptul că din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că societatea nu a respectat obligațiile cumpărătorului prevăzute de art.25 B litera b) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA, respectiv a dedus TVA de pe facturi fiscale cu regim special necompletate la rubrica privind viza supraveghetorului fiscal care atesta legalitatea cantităților de alcool livrate, neîndeplinind astfel calitatea de document legal s-a reținut că măsurile dispuse de organele de control au fost legale, motiv pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată** pentru suma reprezentând TVA aferentă facturilor de aprovizionare cu alcool și, pe cale de consecință, pentru suma reprezentând majorări de întârziere aferente.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia *“documentele de livrare au fost procurate de către furnizorul mărfii și beneficiar”* iar societatea nu avea cunostință dacă aceste documente procurate de furnizor erau obținute pe legale sau ilegale nu a putut conduce la soluționarea favorabilă a contestației deoarece contestatoarea nu a dovedit că

în cazul aprovizionării cu băuturi alcoolice a respectat dispozițiile prevăzute de art.25 lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind TVA și implicit cele ale pct.10.8 litera d) din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998.

De asemenea, nici susținerea contestatoarei potrivit căreia a considerat că valoarea TVA dedusă de societate era o operațiune legală invocând faptul că facturile de achiziție alcool erau vizate de supraveghetorul fiscal, nu au putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece exercitarea dreptului de deducere al TVA se efectua numai cu respectarea prevederilor actelor normative invocate mai sus. În consecință **contestăția a fost respinsă ca neîntemeiată.**

### **30. Dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță profesională.**

La data de 26.10.2000 o societate a încheiat cu o altă societate un contract de consultanță profesională al cărui obiect îl constituia “o serie de servicii la nivel implementativ, creativ în sectorul Producție”, servicii care urmau să se desfășoare pentru contestatoare în schimbul unei “compensații zilnice”. În perioada noiembrie 2000 - ianuarie 2001, contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile emise de către cealaltă societate în baza contractului menționat mai sus, reprezentând contravaloarea prestațiilor profesionale.

Organele de control fiscal nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă respectivelor facturi întrucât, deși s-a solicitat prezentarea de documente care să justifice serviciile în cauză nu s-a putut verifica natura prestațiilor efectuate.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că măsurile dispuse prin procesul verbal nu au fost fundamentate pe texte de lege aplicabile în domeniile identificării și evaluării materiei impozabile și a determinării, evidențierii și virării în condițiile și la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată.

Sub aspect juridic, societatea a considerat că a îndeplinit condițiile de valabilitate cerute de Codul Civil a contractului încheiat, care conținea date certe despre prestațiile contractate și efectuate, respectiv prestații profesionale concretizate în idei noi utilizate în producerea de accesorii pentru automobile, durata contractului de 15 luni, tariful zilnic, modalitatea de plata. Așa cum a rezultat din structura contractului, obiectul acestuia îl reprezenta o activitate intelectuală ce se concretiza în principal în prezentare de sfaturi sau studii tehnice. Serviciile cuprinse în contractul de consultanță profesională au fost justificate prin înscrisul constatator al contractului. Prestatorul a fost verificat în legătură cu natura prestațiilor contractate iar organele de control au admis legalitatea și realitatea veniturilor încasate în relație cu societatea contestatoare. Cele trei facturi emise reprezentând contravaloarea serviciilor facturate îndeplineau, în opinia contestatoarei, condițiile impuse de pct. 119 din regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 pentru a justifica deductibilitatea TVA.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea își putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de**



### **consultanță profesională.**

În drept, art. 18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;*

*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 alte acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea î...ș”.*

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 10.2 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 se preciza:

*“Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din Ordonanța de Urgență 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 să fie reflectate în cheltuielile de producție, de investiții sau, după caz, de circulație”.*

S-a reținut faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat modul în care au fost înregistrate de către contestatoare aceste servicii prestate, respectiv dacă aceste servicii au fost reflectate în cheltuielile de producție, de investiții sau după caz, de circulație și, prin urmare, dacă urmau a fi recuperate prin preț de la clienți, generând astfel operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. În acest sens societatea nu a prezentat documente în acest sens nici la data controlului și nici în susținerea contestației. De asemenea, la art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA se preciza:

*“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”.*

S-a reținut faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili realitatea și utilitatea acestor servicii, respectiv dacă aceste servicii au fost achiziționate pentru nevoile firmei, fiind destinate realizării de operațiuni impozabile. Astfel, nici la data controlului și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să reiasă natura serviciilor prestate, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv studii, analize, proiecte de caz realizate de consultant pentru domeniile solicitate de beneficiar și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, **s-a respins contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.** În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia

societatea a îndeplinit condițiile impuse de art. 4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 217/1999 și de Hotărârea Guvernului nr. 402/2000, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât art. 4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 217/1999 viza criteriile de determinare a cheltuielilor deductibile la stabilirea profitului impozabil, fără legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrarilor, drept stabilit prin legea specială, respectiv Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000.

### **31. Dreptul de deducere a TVA înscrisă pe facturi emise de societăți furnizoare de produse petroliere care, potrivit constatărilor organelor de control, nu funcționau legal**

În anul 1999, o societate comercială s-a aprovizionat cu produse petroliere de la diverși furnizori din țară, înregistrând în contabilitate facturile emise de aceștia și deducând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi. Printr-un proces-verbal de control s-a constatat că din actele prezentate nu a rezultat că societățile furnizoare sau contestatoarele dețineau capacități, spații de depozitare, tranzacțiile comerciale efectuându-se scriptic prin societatea contestatoare, transferul produselor petroliere efectuându-se direct de la rafinărie către clienți.

În baza documentelor prezentate de societatea contestatoare și regăsite în evidențele contabile, organele de control au constatat că societățile furnizoare de produse petroliere nu funcționau legal, această concluzie bazându-se pe faptul că la sediile declarate la Oficiul Registrului Comerțului nu se desfășura nici o activitate și nu se păstra nici o evidență contabilă. De asemenea, societățile furnizoare nu au depus la organele fiscale teritoriale raportări periodice sau bilanțuri contabile și nu s-a făcut dovada că aceste societăți au achitat la bugetul de stat TVA aferentă sumelor înscrise în facturile de vânzare. De asemenea, organele de control au constatat că societățile comerciale furnizoare erau cercetate de organele de poliție și de procuratura pentru identificarea asociaților sau administratorilor. Organele de control au constatat că facturile de aprovizionare cu benzină și/sau motorină de la societățile comerciale furnizoare nu erau corect întocmite întrucât nu cuprindeau toate datele prevăzute prin Hotărârea Guvernului nr. 768/1992, cu modificările ulterioare. În consecință, organele de control au constatat că nu erau îndeplinite condițiile legale pentru acceptarea deductibilității sumelor reprezentând TVA înscrise în facturile de aprovizionare de la societățile furnizoare.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că dacă s-ar fi făcut un control real și nu formal, organele de control ar fi putut constata că certificatele de înmatriculare la Registrul comerțului și codul fiscal, în copie al societăților comerciale furnizoare erau atașate la fiecare factură în parte, mai mult, exista și o copie a înștiințării de plătitor de TVA. De asemenea, societatea contestatoare a precizat faptul că societățile comerciale furnizoare de produse petroliere nu funcționau în parametri legali, pe diverse considerente, nu țineau de activitatea sa și nu îi putea fi imputabil, fiecare urmând să răspundă în limitele legii pentru încălcarea acesteia. Totodată, contestatoarele a susținut că nu a avut specialitatea de a verifica societățile comerciale furnizoare, precizând în același timp că aceste societăți comerciale nu aveau obligația de a se supune unui control privat din partea societății contestatoare. În susținerea contestației, societatea a precizat că

adresa emisă de către direcția generală legislație impozite indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice avea rolul de a evita unele neconcordanțe sau unele manifestări abuzive.

Contestatoarea a precizat că singura obligație legală a societății era ca în cazul facturilor având înscrisă TVA în suma mai mare de 20.000.000 lei, să aibă o copie a înștiințării de plătitor de TVA a societății comerciale furnizoare, obligație pe care a îndeplinit-o. Societatea contestatoare a recunoscut, referitor la întocmirea corectă a facturilor, că singura rubrica în care nu erau înscrise toate datele era cea referitoare la expediția facturii, însă existau documente de transport, scrisori de trăsură, avize de expediție, care conțineau toate mențiunile referitoare la mijloacele de transport cu care s-a efectuat transportul produselor, societatea precizând că facturile au fost corect întocmite.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturi emise de societăți furnizoare de produse petroliere care potrivit constatărilor organelor de control nu funcționau legal, nu au depus la organele fiscale teritoriale raportari periodice sau bilanțuri contabile și nu s-a făcut dovada că aceste societăți au achitat la bugetul de stat TVA aferentă sumelor înscrise în facturile de vânzare.**

În drept, art. 25, lit. B pct. b din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare preciza:

*“Agenții economici plătitori de taxa 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 taxa pe valoarea adăugată al furnizorului sau prestatorului”.*

Punctul 10.5, lit.e din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, menținut prin pct. 10.5 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, referitoare la:*

*h) bunuri și servicii aprovizionate pe baza de documente, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanța și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora”.*

S-a reținut că asupra acestui aspect s-a pronunțat și direcția generală legislație impozite indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor astfel:

*“Din cadrul legislativ menționat în paragrafele anterioare reiese că pentru cumpărător este obligatorie numai verificarea corectă a întocmirii documentelor, celelalte responsabilități revenind furnizorului sau prestatorului”.*

Coroborând punctele a și b ale art. 25 lit. B din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare a rezultat că atâta timp cât nu s-a stabilit că furnizorul și cumpărătorul au conlucrat în vederea săvârșirii unor contravenții sau infracțiuni, contestatoarea nu putea fi trasă la răspundere pentru aspectele

constatate de organele de control și anume: societățile furnizoare de produse petroliere nu funcționau legal, nu au depus la organele fiscale teritoriale raportări periodice sau bilanțuri contabile și nu au achitat la bugetul de stat TVA aferentă sumelor înscrise în facturile de vânzare. Deci, cumpărătorul nu putea fi tras la răspundere pentru neregulile constatate în activitatea furnizorului ci doar pentru neverificarea întocmirii corecte a documentelor sau nesolicitarea documentelor necesare, inclusiv copia după certificatul de înregistrare ca plătitor de TVA a furnizorului pentru facturi cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei.

În acest caz, constatările organelor de control, potrivit cărora facturile în cauză au provenit de la societăți comerciale care nu desfășurau nici o activitate și nu păstrau nici o evidență contabilă la sediile declarate la Oficiul Registrului Comerțului, care nu au depus la organele fiscale teritoriale raportări periodice sau bilanțuri contabile și nu s-a făcut dovada că aceste societăți au achitat la bugetul de stat TVA aferentă sumelor înscrise în facturile de vânzare, nu au reprezentat argumente care să fi putut justifica neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată deoarece, așa cum s-a reținut anterior, cumpărătorul nu putea fi tras la răspundere pentru neregulile constatate în activitatea furnizorului.

În susținerea contestației, societatea a precizat că singura obligație legală a acesteia era că, în cazul facturilor având înscris TVA în suma mai mare de 20.000.000 lei, să aibă o copie a înștiințării de plătitor de TVA a societății comerciale furnizoare, obligație pe care a precizat că a îndeplinit-o.

S-a reținut că din procesul verbal contestat și din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă societatea contestatoare a prezentat organelor de control sau dacă acestea au solicitat societății copiile după certificatele de înregistrare ca plătitori de TVA a furnizorilor pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei.

În procesul verbal contestat, organele de control au precizat că facturile de aprovizionare nu au fost corect întocmite, neputând fi considerate documente legale de proveniență, fără însă a se efectua o analiză detaliată a întocmirii facturilor, analiză care să fi făcut referire la fiecare rubrică înscrisă în facturi și având în vedere și celelalte documente de transport, scrisori de trăsură, avize de expediție, pe care contestatoarea a susținut că le deținea. S-a reținut că la dosarul cauzei nu au fost anexate toate facturile de aprovizionare iar o parte din cele anexate nu erau lizibile.

Luând în considerare cele menționate anterior, faptul că din procesul verbal contestat și din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă societatea contestatoare a prezentat la data controlului, pentru facturile a căror valoare de TVA era mai mare de 20.000.000 lei copiile după certificatele de înregistrare ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată a furnizorilor, la dosarul cauzei nu au fost anexate toate facturile de aprovizionare, organele de control nu au efectuat o analiză detaliată a modului de întocmire a facturilor, în baza art.9 alin.(3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001 **s-a desființat procesul verbal**, urmând ca organele de control să efectueze o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit în scopul stabilirii cu exactitate a situației privind deducerea TVA înscrisă în facturile de aprovizionare.

La reverificare, organele de control urmau să aibă în vedere și prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr.2627/1998 pentru a se verifica dacă societatea deținea documentele de plată a contravalorii bunurilor sau serviciilor înscrise în facturile

menționate în procesul verbal contestat.

### **32. Dreptul de deducere a TVA fără prezentarea dovezii înregistrării furnizorilor care au emis facturile ca plătitori de TVA la organele fiscale.**

În perioada 27.04.2000 - 14.07.2001, o societate comercială a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de diverși furnizori care aveau înscrisă o valoare a T.V.A. mai mare de 20.000.000 lei fără a face dovada înregistrării furnizorilor ca plătitori de T.V.A. Prin procesul verbal, organele de control au stabilit suma reprezentând TVA pentru care au calculat majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că deși a făcut dovada pentru o parte din furnizori că sunt plătitori de TVA, organele de control nu au luat în considerare documentele prezentate. Contestatoarea a mai susținut că a făcut dovada ca deține înștiințările de plătitori TVA pentru majoritatea furnizorilor săi, restul fiind căutați în continuare de societate pentru a obține aceste înștiințări.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea putea beneficia de deducerea de TVA din facturi cu o valoare a TVA mai mare de 20.000.000 lei, în condițiile în care nici la data controlului și nici în susținerea contestației nu a prezentat dovada înregistrării ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată la organele fiscale pentru furnizorii care au emis respectivele facturi.**

În drept, prin art.25 B lit.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, se preciza:

*”Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului”.*

Din cadrul legislativ menționat mai sus a rezultat că pentru cumpărător era obligatorie verificarea întocmirii corecte a facturilor și prezentarea de copii ale certificatelor de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru furnizorii care au emis facturile cu o valoare a TVA mai mare de 20 milioane lei.

Având în vedere că societatea nu a prezentat, nici la data controlului și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că furnizorii care au emis facturi cu T.V.A. mai mare de 20 milioane lei erau plătitori de T.V.A., respectiv copii ale certificatelor de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pentru furnizorii care au emis facturile pentru care organele de control nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă, obligație prevăzută de actul normativ menționat mai sus, a rezultat că societatea nu avea drept de deducere pentru T.V.A., motiv pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia *”pentru o parte din furnizorii considerați de organele de control că nu ar fi înregistrați ca plătitori de TVA”*, a făcut dovada că erau înregistrați ca plătitori de TVA, dar organele de control au refuzat să ia în considerare documentele justificative, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea



favorabilă a contestației întrucât documentele invocate că nu au fost avute în vedere de organul de control, nu au fost depuse nici în susținerea contestației, deși din actul de control și din notele explicative anexate a rezultat că acestea au fost solicitate de organele de control. Mai mult chiar, Ministerul Finanțelor Publice, în vederea soluționării contestației, de a depune, conform prevederilor 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, aprobată prin Legea nr. 506/2001, a solicitat copia documentului legal care să ateste calitatea de plătitor de TVA a furnizorilor care au emis facturile în baza cărora în perioada 27.04.2000 - 14.07.2001, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată. În răspunsul comunicat, contestatoarea a precizat că acestea *"au ars în incendiu respectiv împreună cu facturile"*, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că incendiul a avut loc la 26.06.2000, iar la un alt capăt de cerere din contestație societatea a afirmat *"că în incendiu din 26.06.2000 au ars documentele aferente perioadei de la înființare până la 31.12.1999"*.

### **33. Deducerea TVA aferentă achiziționării unui imobil de către o societate care nu a făcut dovada ca era proprietarul acestora**

La data de 20.10.2000, o societate comercială în calitate de cumpărător a încheiat cu o societate din Petrșani, în calitate de vânzător un contract de vânzare -cumpărare al cărui obiect îl constituia un imobil. La data de 23.10.2000, societatea vânzătoare a emis o factură în vederea încasării contravalorii imobilului respectiv, care până la data încheierii procesului verbal contestat, respectiv 30.03.2001, nu a fost achitată întrucât prin contractul de vânzare - cumpărare se specifica faptul că prețul se va plăti în termen de cel mult 2 ani de la data întocmirii facturii. Organele de control au constatat faptul că societatea contestatoare a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată întrucât nu a achitat prețul cerut de vânzător prin contract, nu a prezentat contractul de vânzare - cumpărare autentificat și nu a putut dovedi transferul dreptului de proprietate, respectiv intabularea imobilului. Prin aceasta operațiune de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea a diminuat obligația fiscală a lunii octombrie 2000. Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată s-au calculat conform art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că bunul a fost achiziționat pe bază de documente care îndeplineau condițiile legale de document justificativ, vânzătorul era înregistrat la organele fiscale ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată iar clădirea ce făcea obiectul facturii în cauză a fost înregistrată în evidența contabilă și era proprietatea societății chiar dacă contravaloarea acesteia nu a fost achitată vânzătorului. În același timp, la pct.10.6 din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 nu era prevăzut faptul că taxa pe valoarea adăugată nu putea fi dedusă. Termenul de plată prevăzut în contract de doi ani de la data întocmirii facturii, respectiv 20.10.2002 nu a expirat iar faptul că imobilul în cauză nu a fost intabulat nu putea avea drept consecință anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată mai ales că organele de control au invocat Decretul - Lege nr. 115/1938 care era abrogat. De asemenea, în actele normative referitoare la taxa pe valoarea adăugată nu se specifica faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere contractul de vânzare - cumpărare trebuie să fie autentificat. Totodată, societatea considera că nu datorează nici

majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare putea să beneficieze de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui imobil în condițiile în care nu era proprietara clădirii respective.**

În drept, art. 19 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

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

Potrivit art. 969 Cod civil *“convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante”*. Deci, un contract încheiat legal reprezintă voința părților și trebuie respectat întocmai de acestea.

În principiu, vânzarea - cumpărarea este un contract consensual potrivit art. 1295 Cod civil și translativ de proprietate, dar trebuie ca părțile să nu fi amânat transferul proprietății printr-o clauză specială pentru un moment ulterior încheierii contractului, cum era cazul în speță. Astfel, prin contractul de vânzare - cumpărare la capitolul *“Clauze finale”* s-a prevăzut:

*“Proprietatea se consideră stramutată de la cumpărător la vânzător numai în momentul autentificării prezentului contract.”*

Astfel, transferul dreptului de proprietate asupra imobilului se considera efectuat doar în momentul autentificării contractului. Față de cele menționate mai sus, din documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea contestatoare nu a achitat prețul cerut de vânzător, fapt precizat și de societate prin contestația formulată și nici nu a autentificat contractul de vânzare - cumpărare. Mai mult, obiectul vânzării fiind un imobil era necesară intabularea acestuia în Cartea Funciară, conform art. 22 din Legea nr. 7/1996, Legea cadastrului și a publicității imobiliare care precizează:

*“Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil.”*

Nu a avut relevanță afirmația contestatoarei potrivit căreia Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 nu condiționa achitarea prețului de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât contestatoarea nu era proprietara clădirii conform clauzelor contractuale și nu din cauza faptului că nu a achitat contravaloarea imobilului.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în speță, s-a reținut că la data controlului societatea contestatoare nu era proprietara clădirii achiziționate conform contractului de vânzare - cumpărare, deci nu se încadra în prevederile art. 19 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată fapt pentru care nu putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în luna octombrie 2000 ci numai în momentul în care devenea proprietara clădirii, conform clauzelor contractuale. Față de cele de mai sus, **s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată.**

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”-Secția comercială și de contencios administrativ.

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

Societatea comercială „X” a chemat în judecată Ministerul Finanțelor Publice solicitând anularea deciziei de soluționare a contestației prin care a fost obligată să plătească la bugetul de stat o sumă cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că actul administrativ atacat este nelegal întrucât a fost emis cu încălcarea normelor legale referitoare la achiziționarea bunurilor imobile și plata taxei pe valoarea adăugată.

Curtea de Apel, prin sentința civilă a admis acțiunea astfel cum a fost formulată reținând, în esență, că potrivit actului adițional la contractul de vânzare cumpărare, părțile au convenit ca proprietatea asupra imobilului să fie transmisă reclamantei (cumpărător) la data încheierii contractului, 20 octombrie 2000, așa încât, deducerea taxei pe valoarea adăugată menționată în factura emisă de vânzător este legală, reclamanta fiind, în acel moment, proprietara imobilului.

Împotriva sentinței a declarat recurs Ministerul Finanțelor Publice. Prin motivele de casare depuse la dosar recurenta arată că prima instanță, în mod greșit, a considerat că reclamanta dobândise proprietatea imobilului contractat și că, pe acest temei, beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.19, lit.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, câtă vreme clauzele contractuale stabilesc un alt moment al transferului proprietății de la vânzător la cumpărător.

Recursul a fost considerat fondat. Astfel, în contractul de vânzare-cumpărare încheiat la 20 octombrie 2000 între reclamantă în calitate de cumpărător și SC „Y” SRL, în calitate de vânzător, privind un imobil, s-a prevăzut că proprietatea „*se consideră strămutată numai în momentul autentificării prezentului contract*”. Această clauză finală decurge logic din convenția părților privind plata prețului în termen de cel mult 2 ani de la data întocmirii facturii. În cauză contractul nu a fost autentificat și nici prețul nu a fost plătit. Potrivit art.19 lit.b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, contribuabilii sunt obligați să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia. Întrucât reclamanta nu era proprietara imobilului facturat, în mod corect organele de contencios fiscal au constatat că deducerea sumei reprezentând TVA, operată de reclamantă, este nelegală.

Așa fiind, pentru considerentele prezentate, Curtea Supremă a admis recursul, a casat sentința atacată și în fond a respins acțiunea reclamantei ca neîntemeiată.

### **34. Dreptul de deducere a TVA și, implicit, de rambursare, în cazul plăților reprezentând avansuri pentru livrarea unor bunuri din recolta viitoare**

În perioada 24.10.2001 - 28.02.2002, o societate a efectuat o serie de plăți către societatea „X”. Aceste sume au fost utilizate pentru compensarea datoriei față de o terță societate. În luna iulie 2003, societatea a primit din partea societății „X” o sumă reprezentând “*avans marfă recolta 2002 - 2003*”. Societatea a considerat că această factură se referea la plățile efectuate în perioada 24.10.2001 -28.02.2002, fapt

pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată, înregistrând astfel în luna iulie 2003 o taxă pe valoarea adăugată de recuperat, pe care a solicitat-o la rambursare.

Prin procesul verbal, organele de control fiscal au constatat că suma plătită către societatea „X” în anul 2001 a fost înregistrată în contabilitate în contul 462 *“creditori diverși”* - analitic societatea „Y”, iar din suma totală plătită către societatea „X” în anul 2002 o parte a fost restituită în lunile februarie și martie 2002, diferența fiind compensată cu sumele datorate către societatea „Y”. În luna iulie 2003, societatea a primit din partea societății „X” o factură privind avans marfă recolta 2002 – 2003.

S-a stabilit astfel că sumele plătite către societatea X nu reprezentau avans marfă întrucât nu aveau la bază contracte economice pentru perioada 2002-2003 și nici nu au fost emise facturi în termen de trei zile de la data efectuării plăților, conform prevederilor art.12 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și pct.11.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. De asemenea, s-a constatat că la datele de 31.12.2001, 31.12.2002 și de 30.06.2003, societatea nu înregistra creanțe la nivelul facturii în cauză întrucât au fost efectuate compensări.

S-a constatat astfel că factura emisă de societatea „X” nu avea la baza operațiuni economice reale întrucât creanța nu a fost evidențiată în contabilitate în momentul efectuării plăților în conturile corespondente.

S-a constatat și faptul că până la data controlului, societatea „X” a livrat bunuri în contul sumelor achitate de societatea contestatoare, pentru care s-au emis facturi fiscale.

Organele de control au stabilit astfel că taxa pe valoarea adăugată, înscrisă în factura în cauză nu era deductibilă.

Prin contestația formulată, societatea a precizat faptul că în anii 2001 și 2002 a efectuat plăți către societatea „X”, reprezentând avans cereale din recolta anilor 2002 - 2003. De asemenea, societatea a precizat că societatea „X” a refuzat să întocmească facturi de avans până în luna iulie 2003 când, la recomandarea făcută de organele fiscale a emis o factură cu o taxa pe valoarea adăugată. Societatea a considerat astfel, ca taxa pe valoarea adăugată era deductibilă întrucât societatea „X” a înregistrat în contabilitate factura și a evidențiat în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA pe luna iulie 2003, taxa pe valoarea adăugată colectată.

Totodată, societatea a considerat că factura în cauză ar fi trebuit să fie analizată de organele fiscale de la sediul societății „X” la fel ca organele fiscale de la sediul sau.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura din 05.07.2003 și, implicit, dacă putea beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care nu a putut face dovada ca sumele plătite către societatea „X” în perioada 24.10.2001 28.02.2002, pentru care a fost emisă factura în cauză reprezentau avansuri pentru livrarea unor bunuri din “recolta 2002 - 2003”.**

În drept, la art. 1 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza faptul că se cuprindeau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri efectuate de persoane impozabile și care rezultau din activitățile economice reglementate de lege, în condițiile în care la art. 3 alin. (1) din acest act normativ se preciza:

*“Prin livrare de bunuri se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora”.*

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere, la art. 22 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza:

*“În...ș (4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile;*

*b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;*

*În...ș (5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în...ș”.*

Prin urmare, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura în cauză, aceasta trebuia să fie aferentă unor bunuri livrate sau care urmau a fi livrate, prin livrare înțelegându-se un transfer al dreptului de proprietate asupra unor bunuri.

Or, așa cum s-a reținut anterior, factura în cauză privea *“avans marfă recolta 2002 - 2003”*, contestatoarea neaducând nici o precizare suplimentară asupra operațiunii în cauză. Astfel, societatea nu a prezentat nici la data controlului și nici ulterior, în vederea soluționării contestației, contractele încheiate cu societatea „X” sau alte documente din care să rezulte natura bunurilor ce urmau a fi livrate, cantitățile, valoarea bunurilor, termenele și condițiile de livrare, astfel încât să fi putut face dovada intenției de livrare a unor bunuri de către partenerul comercial.

S-a reținut și faptul că, oricum, din punct de vedere al transferului dreptului de proprietate asupra unui lucru viitor, o eventuală *“recoltă 2002 - 2003”* ar rămâne în proprietatea vânzătorului până la data individualizării recoltei. Astfel, în cazul unor tranzacții având ca obiect o recoltă viitoare, proprietatea se transmite din momentul în care este gata de recoltat, dacă lucrul vândut și prețul lui sunt determinate. Dacă vânzarea recoltei se face pe unitate de măsură, proprietatea se transmite din momentul individualizării. În cazul lucrurilor de gen, cum a fost cazul în speță, transferul proprietății și al riscurilor se produce din momentul individualizării, ceea ce se face, de regulă, prin predarea lucrului vândut cumpărătorului; individualizarea se poate face și prin alte metode care asigură identificarea lucrurilor ca fiind ale cumpărătorului, de exemplu, prin etichetarea coletelor sau predarea lor unui căraș pentru a fi transportate la cumpărător, etc. Întrucât prin individualizare se produce transferul proprietății la care s-a obligat vânzătorul, dovada efectuării ei este în sarcina lui și se poate face cu orice mijloc de proba - fiind un simplu fapt juridic.

În aceste condiții, contestatoarea nu a putut face dovada faptului că sumele plătite către societatea „X” în perioada 24.10.2001 - 28.02.2002 reprezentau *“avans mărfa recolta 2002 - 2003”*, așa cum s-a precizat în factură, pentru că în speță să fie aplicabile prevederile art. 16 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe



valoarea adăugată, privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul încasării unor avansuri. Mai mult, așa cum s-a constatat prin procesul verbal contestat în urma analizei înregistrărilor contabile ale societății, sumele plătite către societatea „X” în perioada 24.10.2001 - 28.02.2002 au fost utilizate pentru compensarea datoriei față de o terță societate, respectiv societatea „Y”. Acest lucru a fost demonstrat și de faptul că pe ordinele de plata cu care au fost achitate sumele în cauză se făceau mențiuni de genul “*contravaloare marfă*” și respectiv “*contravaloare marfă conform contractului nr.1...ș*”, în condițiile în care contractul în cauză privea tranzacții anterioare, așa cum rezulta din declarațiile administratorului societății contestatoare. S-a reținut că societatea nu a adus nici un argument care să înlăture aceste constatări ale organelor de control.

De altfel, în condițiile în care sumele plătite către societatea „X” în perioada 24.10.2001 - 28.02.2002 ar fi reprezentat, așa cum a susținut contestatoarea, “*avansuri marfă recolta 2002 - 2003*”, societatea „X” ar fi avut obligația legală de a emite facturi fiscale în termen de 3 zile de la data primirii avansurilor, în conformitate cu prevederile pct.11.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în vigoare în acea perioadă. Or, societatea „X” nu a emis astfel de facturi pentru sumele primite de la contestatoare.

S-a reținut și faptul că, deși pe factura în cauză se făcea precizarea “*avansuri marfă recolta 2002 - 2003*”, din analiza rubricii “*date privind expediția*” a rezultat că marfa ar fi fost expediată către contestatoare în data de 05.07.2003, date ce nu corespundeau realității având în vedere faptul că furnizorul nu a livrat decât mărfuri pentru care a emis facturi distincte, așa cum a rezultat atât din procesul verbal contestat cât și din declarațiile administratorului contestatoarei.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, argumentele contestatoarei potrivit cărora societatea „X” a emis factura la recomandarea făcută de organele fiscale, care au considerat ca sumele în cauză reprezentau avansuri și nici cele potrivit cărora societatea „X” a înregistrat în contabilitate factura în cauză și a evidențiat în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA pe luna iulie 2003 taxa pe valoarea adăugată colectată întrucât prin contestat de societate a fost analizat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura din 05.07.2003 și nu oportunitatea emiterii acestei facturi de către societatea „X”, respectiv a colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă. Astfel, în conformitate cu prevederile Ordonanței 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, societatea „X” avea posibilitatea de a contesta măsurile dispuse de organele de control prin procesul verbal. De altfel, din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă, așa cum a susținut contestatoarea, societatea „X” a înregistrat în contabilitate factura și a evidențiat în jurnalul de vânzări și în decontul de TVA pe luna iulie 2003 taxa pe valoarea adăugată colectată.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că organele de control în mod legal au stabilit ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată, cu consecința respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adăugată solicitată de societate, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată și neargumentată.**

### **35. Dreptul de deducere a TVA aferentă unei facturi stornată de emitent și**

## **comunicată societății contestatoare**

O societate a înregistrat în evidența contabilă și în decontul privind taxa pe valoarea adăugată pentru luna noiembrie 2000 o sumă reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unei facturii fiscale din 28.11.2000 emisă de societatea „X” pentru livrarea unei instalații de preparat furaje concentrate. În aceeași dată, societatea furnizoare a instalației a stornat factura prin emiterea unei noi facturi în rșu pe care a transmis-o contestatoarei, după care a emis facturi parțiale pe elemente componente ale instalației. Societatea nu a ținut cont de factura de stornare menționată mai sus și de cele parțiale, exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă întregii instalații. Organele de control fiscal au constatat că societatea contestatoare nu a înregistrat factura de stornare returnând-o furnizorului și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii din 28.11.2000 și nu aferentă facturilor parțiale, denaturând astfel situația înscrisă în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii noiembrie 2000.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că a contractat cu societatea „X” o instalație de preparat furaje. Contestatoarea a precizat că a respectat prevederile contractului în sensul că a achitat avansul stabilit în urma căruia s-a primit factura în data de 28.11.2000, factură ce a fost înregistrată în contabilitate și în registrul de cumpărări. Până la data de 31.12.2000, societatea a achitat furnizorului o parte din suma reprezentând contravaloarea instalației achiziționate. Societatea „X” a stornat factura pentru valoarea totală a instalației și a emis facturi parțiale pe părți componente eronat. Astfel, în opinia contestatoarei, organele de control în mod nelegal nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată întrucât până la data verificării valoarea totală a instalației era deja achitată.

**Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea contestatoare putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii din 28.11.2000 în condițiile în care aceasta a fost stornată de emitent și comunicată societății contestatoare.**

În drept, în conformitate cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991:

*“(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.*

*(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentulefectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

Art. 27 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“b) în cazul în care factura fiscală a fost transmisă beneficiarului, corectarea erorilor se efectuează prin emiterea unei noi facturi fiscale cu semnul minus sau în rșu și concomitent se emite o nouă factură fiscală corectă. Factura fiscală de corectare va fi înregistrată în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și reflectată în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar pentru luna în care a avut loc corectarea.”*

Mai mult, la pct. 10.14 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 se prevedea:

*“Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în documentele pentru cumpărări se determină în funcție de data facturii fiscale sau a altui document legal, dacă acestea s-au primit până la data depunerii decontului taxei pe valoarea adăugată.*

*Documentele primite după data depunerii decontului aferent lunii în care bunurile au fost recepționate se includ în deconturile întocmite pentru lunile următoare.”*

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că instalația ce a făcut obiectul facturii din 28.11.2000 a fost livrată în tranșe pe elemente componente, cu mai multe transporturi, în perioada 07 noiembrie - 18 decembrie 2000, întocmindu-se pentru fiecare transport câte o factură fiscală. Astfel, a rezultat că stornarea facturii din 28.11.2000 cuprinzând valoarea totală a instalației de preparat furaje s-a efectuat datorită faptului că s-au emis facturi parțiale, pe elemente componente ale instalației, pe măsura livrării lor și a achitării de către cumpărător, respectiv contestatoare. De altfel, și societatea a recunoscut în cuprinsul contestației ca din valoarea totală a facturilor parțiale emise în anul 2000 a achitat la finele anului 2000 o parte din suma. Având în vedere cele precizate, sa reținut faptul că societatea contestatoare nu a înregistrat în contabilitate factura de stornare emisă de furnizor, exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la valoarea totală a instalației și nu la facturile parțiale emise ulterior pe părți componente ale instalației achiziționate. Mai mult, din verificările efectuate, organele de control au constatat faptul că în baza facturii de stornare, societatea „X” nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii din 28.11.2000.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare aplicabile în speță, s-a reținut că societatea contestatoare nu putea beneficia în luna noiembrie 2000 de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii din 28.11.2000 dar putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor parțiale emise de societatea “X”, motiv pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată.**

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia a respectat prevederile din contractul încheiat cu societatea “X”, acesta nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contractul reprezenta voința părților, conflictele izvorate în relațiile contractuale putând fi rezolvate numai de către acestea.

### **36. Exercițarea dreptului de deducere pe bază de criterii specifice conform Hotărârii Guvernului nr. 965/2000.**

Printr-o adresă din 21.03.2001, o administrație a finanțelor publice teritoriale a avizat favorabil cererea unei societăți comerciale de a utiliza criterii specifice pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru bunurile cumpărate în vederea revânzării ca atare, respectiv comercializarea de telefoane și accesorii. Printr-un procesul verbal, organele de control fiscal au soluționat o cerere de rambursare prin care aceasta societate a solicitat restituirea TVA aferentă activității de export pentru lunile octombrie și noiembrie 2000. Astfel, organele de control au constatat că societatea nu a îndeplinit condițiile prevăzute la pct.10.16 din Hotărârea Guvernului nr.965/2000. Urmare acestei constatări, s-a procedat la recalcularea TVA deductibilă pentru perioada septembrie - noiembrie 2000 rezultând pentru lunile septembrie și octombrie TVA de plată, iar pentru

luna noiembrie TVA de rambursat. TVA de plată datorată pentru luna septembrie a fost compensată din TVA de rambursat aferentă lunii august, printr-un proces verbal.

În urma recalculării deconturilor de TVA pe perioada septembrie noiembrie, organele de control au constatat că societatea nu îndeplinea condițiile prevăzute de art. 23 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 privind rambursarea TVA. TVA de plată din luna octombrie s-a compensat parțial cu TVA de rambursat din luna noiembrie rămânând de plată o suma.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că sumele reprezentând TVA neadmisă la deducere pentru lunile octombrie și noiembrie nu se regăseau explicit în procesul verbal contestat acestea regăsindu-se în anexa întocmită de societate.

Contestatoarea a precizat că din compensările efectuate au fost omise sumele reprezentând TVA de rambursat și diferența necompensată, deși un alt proces verbal încheiat în data de 21.05.2001 a fost desființat. În susținerea contestației, societatea a invocat prevederile pct. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 965/2000, precizând faptul că nu există nici o limitare la anul în cursul căruia a fost făcută cererea care nu avea termen de decădere, iar argumentul conform căruia anul fiscal era calendaristic nu a fost suficient pentru a susține opinia contrară. Astfel, contestatoarea a susținut faptul că aprobarea criteriului specific își producea efecte în speța de față și în anul 2000, dar nu mai departe deoarece Hotărârea Guvernului nr. 965 a fost publicată în anul respectiv, retroactivitatea acesteia fiind totuși limitată.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea putea beneficia de deducerea TVA pentru lunile octombrie și noiembrie 2000, în condițiile în care pentru perioada verificată, respectiv 19.10.2000 - noiembrie 2000 nu deținea aprobarea pentru exercitarea dreptului de deducere pe baza de criterii specifice conform Hotărârii Guvernului nr. 965/2000.**

În drept, art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Î...ș 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”*

iar 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 la pct. 10.16:

*“Gradul de participare a bunurilor și serviciilor la realizarea operațiunilor cu drept de deducere se determină pe bază de pro rată rezultată ca raport între valoarea 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 rată astfel obținută asupra sumei taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate.*

*Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor cumpărate în vederea revânzării ca atare nu se supune recalculării prevăzute la alineatul precedent, în acest caz aplicându-se criterii specifice de exercitare a dreptului de deducere. Acestea vor fi evidențiate separat într-un registru pentru cumpărări și se vor prelua în decontul de taxa pe valoarea adăugată la rubrica “Cumpărări supuse criteriilor specifice de exercitare a*

*dreptului de deducere”. Taxa respectivă se deduce integral, cu condiția respectării prevederilor art. 19 din ordonanța de urgență.”*

*Hotărârea Guvernului nr. 965/2000 pentru modificarea și completarea Normelor 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 de la data de 19 octombrie 2000, preciza că “în situația în care pro rata nu asigură determinarea corectă a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18 din ordonanța de urgență, organele fiscale la care contribuabilii sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot aproba ca exercitarea dreptului de deducere să se efectueze pe bază de criterii specifice. Aprobarea se dă la cererea justificată a contribuabililor în cauză. Contribuabilii care au obținut aprobarea în cursul anului vor aplica criteriul specific și pro rata lunară pentru tot anul. Pentru lunile anterioare aprobării contribuabilii au obligația să regulăriseze taxa pe valoarea adăugată de dedus, iar diferența se înscrie în decontul de taxa pe valoarea adăugată întocmit pentru luna în care au primit aprobarea.”*

Având în vedere cele prezentate anterior, întrucât societatea nu deținea aprobarea pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA pe baza de criterii specifice pentru perioada 19.10.2000 - noiembrie 2000 așa cum prevedea Hotărârea Guvernului nr. 965/2000, aceasta aprobare fiind obținută în data de 21.03.2001, organele de control în mod legal nu au acordat integral dreptul de deducere a TVA începând cu data de 19.10.2000.

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că societatea datora TVA precum și faptul că nu a contestat modul de calcul al majorărilor de întârziere s-a respins contestația atât pentru debit cât și pentru majorările calculate ca neîntemeiată.

În ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de control nu au avut în vedere la efectuarea compensarilor TVA de rambursat, așa cum a rezultat din cele precizate anterior, s-a reținut că organele de control au constatat în mod legal pentru lunile octombrie și noiembrie 2000, o TVA dedusă în plus de către societate. În consecință, întrucât societatea, la stabilirea TVA de rambursat, a avut în vedere o TVA deductibilă mai mare decât cea legală, societatea nu mai putea beneficia de rambursarea TVA, având obligația virării la bugetul de stat a sumelor de plată stabilite de organele de control ca urmare a recalculării TVA din deconturile de TVA.

S-a reținut că societatea contestatoare în mod eronat a considerat că “*aprobarea criteriului specific își produce efectele în speță de față și în anul 2000, dar nu mai departe*” întrucât din prevederile Hotărârii Guvernului nr. 965/2000 a rezultat clar că în cazul în care contribuabilii au obținut aprobarea în cursul anului, vor aplica criteriul specific și pro rata lunară pentru tot anul. Aplicarea acestor prevederi pentru anul 2000 nu era posibilă atâta timp cât prin actul normativ mai sus menționat nu se preciza în mod expres aceasta.

În consecință, întrucât cererea privind aprobarea de criterii specifice pentru deducerea integrală a TVA aferentă achiziționării de mărfuri destinate revânzării a fost aprobată în luna martie 2001, societatea putea deduce TVA pe baza de criterii specifice începând cu data de 01.01.2001 și nu în anul 2000.

### **37. Exercițarea dreptului de deducere a TVA aferentă unei facturi în**



## **condițiile în care ulterior controlului, contestatoarea a prezentat originalul acesteia**

În luna iulie 2001, o societate și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-o factură din 10.07.2001 al cărei original nu l-a prezentat organelor de control. Organele de control nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât factura a fost prezentată la control în copie și nu în original, așa cum prevedea Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată, s-au calculat majorări de întârziere aferente, calculate până la data de 24.10.2001.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, documentul legal pe baza căruia se deducea taxa pe valoarea adăugată, era factura fiscală. Astfel, factura din 10.07.2001 se afla la compartimentul tehnic, ca document justificativ la întocmirea situației de lucrări către beneficiar.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii din 10.07.2001 în condițiile în care ulterior controlului, contestatoarea a prezentat originalul facturii menționate mai sus.**

În drept, art. 19 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“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; î...ș*

*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 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 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:*

*a) exemplarul original al facturii fiscale sau, după caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizorii din țară; î...ș”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că în susținerea contestației, societatea a precizat că deținea originalul facturii din 10.07.2001 s-a solicitat organului de control ca, în conformitate cu pct. 8.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2186/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare unitară a procedurii de soluționare a contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice să încheie o notă de constatare prin care să se constate dacă societatea contestatoare deținea sau nu originalul facturii în cauză.

Prin nota de constatare încheiată la data de 10.12.2001, organele de control au

precizat că societatea deținea la data controlului, respectiv 10.12.2001, factura din 10.07.2001, în original, pe care însă nu a prezentat-o la acea dată și aceasta era identică cu copia xerox vizată de organul de control la data de 23.10.2001 când a fost întocmit procesul verbal de control.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând cont de faptul că ulterior controlului, contestatoarea a prezentat originalul facturii din 10.07.2001 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 care preciza:

*“Contestatorul poate depune în dovedirea contestației formulate acte care nu au fost avute în vedere de organul de control”, s-a admis contestația.*

### **38. Dreptul de deducere a TVA aferentă chiriei plătită pentru un depozit închiriat dar nedeclarat ca punct de lucru și neînregistrat la Oficiul registrului comerțului și la organele fiscale**

În perioada 03.12.1998 - 02.05.2000, o societate comercială a dedus TVA din facturi având ca obiect contravaloarea chiriei aferentă spațiului închiriat conform unui contract din 02.12.1998 fără a declara punctul de lucru la registrul comerțului și la organul fiscal. Organele de control au constatat că societatea a dedus TVA înscrisă în facturi emise de o societate din Timișara în baza unui contract reprezentând chirie aferentă spațiului închiriat cu destinația depozit fără a exista cerere de înscriere menționată la Oficiul registrului comerțului pentru declararea punctului de lucru. Urmare celor constatate organele de control au dispus diminuarea TVA deductibilă cu diferența reprezentând TVA dedusă în baza respectivelor facturi.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în mod eronat organele de control nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei plătită pentru un depozit închiriat de la o societate din Timișara deoarece a justificat prin documente legal întocmite cuantumul taxei, respectiv facturi care îndeplineau atât condițiile prevăzute de Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora cât cele ale art.25 lit.B din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. În opinia contestatoarei, prin actul de control, organele de control nu au precizat exact prevederile legale încălcate de societate iar stabilirea obligațiilor către buget nu a fost fundamentată pe text de lege.

Totodată, societatea a considera că declararea depozitului la organul fiscal era cerută numai în scopul evitării evaziunii fiscale nefiind o condiție a destinației care va fi acordată acestuia în condițiile în care chiar Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale prevedea posibilitatea funcționării unui spațiu fără a fi declarat atunci când stabilea termenul de cinci zile de la înregistrare sau de la apariția schimbării în legătură cu datele declarate.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea își putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei plătită pentru un depozit închiriat dar nedeclarat ca punct de lucru și neînregistrat la Oficiul registrului comerțului și la organele fiscale în condițiile în care justificarea**

**cuantumului taxei se făcea cu facturi întocmite pe numele contestatoarei având la baza un contract de închiriere care însă nu erau opozabile Ministerului Finanțelor Publice.**

În drept, art.21 lit.a) din Legea nr.26/1990, republicată, privind registrul comerțului precizează că:

*“În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:*

*a) donația, vânzarea, locațiunea sau gajul fondului de comerț, precum și orice alt act prin care se aduc modificări înmatriculărilor sau mențiunilor sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț”.*

De asemenea, art.49 alin.(1) lit.a) din Normele nr.773/1998 emise de Ministerul Justiției privind modul de tinere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor stipulează ca:

*“(1) În situația în care la înmatriculare se solicită înscrierea unor mențiuni prevăzute la art. 21 din L.R.C., se va verifica, după caz, existența următoarelor acte:*

*a) pentru mențiunile prevăzute la art. 21 lit. a): înscrisul de dobândire, înstrăinare sau de închiriere a fondului de comerț (contract de vânzare-cumpărare, certificat de moștenitor, contract de închiriere, contract de locație a gestiunii etc.)”.*

Art.5 alin.(1) din Legea nr.26/1990, republicată, privind registrul comerțului precizează că:

*“(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului î...ș.”*

În principiu, ca regulă generală, contractul este opozabil față de oricine, chiar și față de aceia care nu au participat la încheierea lui cu excepția situațiilor în care prin lege se prevede altfel, cum este cazul în speță. Or, atâta vreme cât locațiunea nu a fost înregistrată la Oficiul registrului comerțului iar legea prevedea ca până la data înregistrării aceasta nu era opozabila terților, a rezultat că facturile emise pentru încasarea chiriei în baza unui contract de închiriere neînregistrat, nu puteau fi opozabile terților și prin urmare contestatoarea nu putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă chiriei plătită pentru un depozit închiriat dar nedeclarat ca punct de lucru și neînregistrat la Oficiul registrului comerțului, luând în considerare prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, menținute prin art.19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, care stipula că pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, agenții economici erau obligați să justifice ca bunurile în cauză erau destinate pentru nevoile firmei și erau proprietatea acesteia.

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

**39. Dreptul de deducere a TVA aferentă cotei parte suportata de societate din contravaloarea abonamentelor de transport ale salariaților proprii.**

În perioada ianuarie - decembrie 2000, o societate a suportat o parte din contravaloarea abonamentelor de transport ale salariaților proprii, exercitându-și dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă. Printr-o notă de constatare, organele de control fiscal au constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată aferentă abonamentelor de transport emise pentru fiecare salariat în parte, contrar prevederilor art. 19, lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA,

republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 19, lit. b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA fapt pentru care s-a procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că era deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă cotei de 75% din valoarea abonamentelor de transport acordate personalului, invocând în acest sens prevederile art. 27, alin. (1) din Legea bugetului nr. 76/2000, art. 2, lit. b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, pct. 1.3 și pct. 1.8 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 de a se stabili dacă, și în ce condiții, societatea își putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cotei parte suportată de societate din contravaloarea abonamentelor de transport ale salariaților proprii.**

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

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

*î...ș 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”.*

Aceste prevederi se regăseau și la art. 18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA. În legătură cu acest articol, la pct. 10.5 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se preciza:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, referitoare la:*

*î...ș g) alte bunuri și servicii destinate acțiunilor prevăzute la art. 18 lit. c) din ordonanță, realizate peste plafoanele și destinațiile prevăzute în legi î...ș”.*

La art. 27 din Legea bugetului de stat nr. 76/2000 se preciza:

*“(1) Regiile autonome, societățile și companiile naționale, institutele naționale de cercetare-dezvoltare care funcționează în baza Ordonanței Guvernului nr. 25/1995, aprobată și modificată prin Legea nr. 51/1996, cu modificările ulterioare, și celelalte societăți comerciale pot efectua, anual, în limita unei cote de până la 1,5%, aplicată asupra fondului de salarii realizat anual, aferent salariaților cu contract individual de muncă, cheltuieli care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea acestora potrivit legii î...ș.*

*(2) În cadrul aceleiași limite prevăzute la alin. (1) unitățile menționate pot alocă sume și pentru: î...ș acoperirea parțială a costului transportului la și de la locul de muncă al salariaților î...ș”.*

Prin urmare, în anul 2000, societatea avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate pentru acoperirea parțială a transportului salariaților, cu condiția ca sumele totale alocate pentru activitățile prevăzute la art. 27 din Legea bugetului de stat nr. 76/2000 să nu fi depășit 1,5% din fondul de salarii realizat anual, aspect ce nu a putut fi însă verificat din documentele anexate la dosarul cauzei.

La art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, invocat de organele de control se 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”.*

Aceste prevederi nu erau însă aplicabile în speță întrucât la art. 25 lit. B pct. c) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare se preciza:

*“Î...ș Agenții economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt scutiți de obligația emiterii facturii în cazul următoarelor operațiuni:*

*c)1. transport cu taximetre, precum și transport de persoane pe bază de bilete de călătorie și abonamente î...ș”.*

Aceste prevederi se regăseau și la art. 25 lit. B pct. c) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA.

În acest caz, cuantumul taxei pe valoarea adăugată se determina conform prevederilor pct. 9.19 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, respectiv:

*“Î...ș Pentru bunurile comercializate prin comerțul cu amănuntul magazine comerciale, consignații, unități de alimentație publică sau alte unități care au relații directe cu populația -, precum și pentru unele prestări de servicii transport, pștă, telefon, telegraf etc. - prețurile sau tarifele practicate cuprind și taxa pe valoarea adăugată.*

*În aceste condiții, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea unei cote recalculată asupra sumei obținute din vânzarea bunurilor și din prestarea serviciilor respective î...ș”.*

Aceste prevederi se regăseau, cu unele modificări de forma și la pct. 9.21 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei nu s-a putut stabili dacă sumele totale alocate pentru activitățile prevăzute la art. 27 din Legea bugetului de stat nr. 76/2000 s-au încadrat în procentul de 1,5% din fondul de salarii realizat anual, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (3) și alin. (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 **s-a desființat nota de constatare**, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute anterior.

#### **40. Drept de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate producerii și comercializării de bunuri scutite de TVA.**

O societate comercială a depus în data de 05.03.2001 o cerere de rambursare a TVA. Societatea a desfășurat activitate de producție articole pentru nou născuți, pentru care operațiunea de comercializare a acestor produse era scutită de TVA conform art. 6,



lit.A, pct. k 7 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Printr-un proces-verbal, organele de control au constatat că având în vedere profilul activității desfășurate de societate și anume producție și comercializare articole pentru nou născuți, societatea nu beneficia de prevederile art.6, lit. K, pct. 7 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 în care nu se stipula expres ca aceste operațiuni au drept de deducere.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că având în vedere profilul activității, până în luna august 2000 s-a rambursat TVA, dar pentru ultimele luni nu s-a mai efectuat rambursarea TVA și aceasta fără a se comunica motivele întrucât legea prevedea aceasta rambursare așa cum a fost aplicată și în alte județe.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate producerii și comercializării de bunuri scutite de TVA.**

În drept, art. 6 lit. A, pct. k 7, din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că *“sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată articole de îmbrăcăminte și încălțăminte pentru copii în vârstă de până la un an”*.

Art. 18 din Ordonanța de Urgență mai sus menționată preciza:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*î...ș b) bunuri și servicii scutite de taxa pentru care, prin lege, se prevede în mod expres exercitarea dreptului de deducere î...ș”*.

Totodată, potrivit pct. 10.6 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:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la: î...ș*

*b) bunuri și/sau servicii destinate realizării de operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru care prin lege nu se prevede exercitarea dreptului de deducere î...ș”*.

Față de cele reținute mai sus, a rezultat că societatea nu avea drept de deducere a TVA aferentă intrărilor de bunuri și servicii destinate operațiunilor de livrare a articolelor pentru nou născuți, care era operațiune scutită fără drept de deducere, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

#### **41. Exercițarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor servicii contractate cu beneficiari cu sediul în străinătate**

În luna ianuarie 2001, o societate a înregistrat în evidența contabilă facturi externe reprezentând contravaloarea unor servicii contractate cu parteneri având sediul în străinătate care aveau scadența de plată pentru taxa pe valoarea adăugată, în termen de 7 zile de la data primirii facturilor. Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate cu beneficiari cu sediul în străinătate prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată pentru luna ianuarie 2001, înregistrat la direcția generală a finanțelor publice județeană în data de 20.02.2001, ca urmare a

compensării taxei pe valoarea adăugată de achitat cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat din luna decembrie 2000. Aceasta compensare a rezultat și din Notele contabile din 11.01.2001 și din 16.01.2001, prin care s-a debitat contul 4426 “*T.V.A. deductibilă*” și s-a creditat contul 4423 “*T.V.A. de plată*”, care la rândul sau a fost închis prin contul 4424 “*T.V.A. de recuperat*”. Totodată, societatea contestatoare a înregistrat suma compensată în decontul lunii ianuarie, la rândul 22 - T.V.A. compensată, așa cum a rezultat din decontul depus la organul fiscal în data 20.02.2001 potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor nr. 49/2000 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor nr. 1313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor de declarare a obligațiilor de plată la bugetul de stat datorate de persoanele juridice.

Prin proces verbal, organele de control fiscal au constatat că în baza prevederilor pct.10.12 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 exercitarea dreptului de deducere putea avea loc în luna februarie 2001, respectiv luna în care obligația a fost stinsă prin compensare cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat din decont.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în cursul lunii ianuarie 2001 a înregistrat în evidența contabilă facturi externe reprezentând contravaloarea unor servicii contractate cu parteneri cu sediul în străinătate și a aplicat prevederile pct. 7.8 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, în sensul ca a compensat taxa pe valoarea adăugată aferentă importului de servicii scadent în cursul lunii ianuarie 2001 cu taxa pe valoarea adăugată de recuperat rezultată din decontul lunii decembrie 2000. Suma a fost înregistrată în decontul de taxă pe valoarea adăugată al lunii ianuarie 2001 la rândul 22, prin această operațiune efectuându-se în fapt compensarea cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat din luna decembrie 2000. Prin această operațiune de compensare s-a realizat stingerea sau plata taxei pe valoarea adăugată aferentă importului de servicii efectuate în cursul lunii ianuarie 2001. În opinia contestatoarei, raționamentul organelor de control potrivit căruia taxa pe valoarea adăugată compensată în cursul lunii ianuarie 2001 ar deveni deductibilă numai în cursul lunii februarie 2001 întrucât în februarie se depunea decontul de taxa pe valoarea adăugată pentru luna ianuarie 2001 era eronat întrucât operațiunea de compensare se înregistra în decontul lunii ianuarie la rândul 22 și, deci, și deductibilitatea putea opera doar în cursul aceleiași luni pe baza aceluiași decont.

În opinia contestatoarei, organele de control au constatat în mod eronat că societatea a compensat în ianuarie taxa pe valoarea adăugată aferentă importului de servicii cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă în ianuarie 2001 întrucât societatea a aplicat prevederile pct. 7.8 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă contestatoarea putea beneficia, în luna ianuarie 2001, de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii contractate cu beneficiari cu sediul în străinătate, în condițiile în care contestatoarea a compensat această sumă cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat din luna decembrie 2000 prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată pentru luna ianuarie 2001.**

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

*“Taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul*

*fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe” iar la pct. 7.8 din același act normativ se prevedea faptul că: “În situația în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7.”*

Analizând constatările din procesul verbal s-a reținut că organele de control au consemnat că taxa pe valoarea adăugată datorată de societate în cursul lunii ianuarie 2001 aferentă unor servicii contractate cu parteneri din străinătate, a fost compensată cu taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă lunii ianuarie prin decontul privind taxa pe valoarea adăugată înregistrat la organul fiscal în data 20.02.2001 în conformitate cu prevederile art. 22 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000.

Din analiza deconturilor privind taxa pe valoarea adăugată aferente lunilor decembrie 2000 și ianuarie 2001 precum și a prevederilor legale invocate a rezultat faptul că erau eronate constatările organelor de control întrucât compensarea taxei pe valoarea adăugată datorată nu s-a efectuat din taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă lunii ianuarie 2001, ci din taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă lunii decembrie 2000, conform prevederilor pct. 7.8 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, suma fiind înscrisă corect la rândul 22 din decontul lunii ianuarie, potrivit instrucțiunilor de completare a decontului de taxa pe valoarea adăugată. Mai mult, încadrarea în temeiul legal a compensării efectuată de organele de control era eronată, acesta nefiind aplicabil speței analizate. Astfel, art. 22 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“În cazul în care taxa aferentă intrărilor este mai mare decât taxa aferentă ieșirilor diferența se regularizează prin:*

*compensarea efectuată de contribuabil în limita taxei de plată rezultate din decontul lunii anterioare sau din deconturile lunilor următoare, după caz; î...ș”.*

Această prevedere se referea la posibilitatea efectuării de către contribuabili a compensării taxei pe valoarea adăugată de rambursat rezultată într-o lună cu taxa pe valoarea adăugată de plată rezultată din decontul lunii anterioare sau cu cea rezultată din deconturile lunilor următoare, din proprie inițiativă, fără a solicita acordul organelor fiscale.

Compensarea prevăzută la acest articol se efectua lunar, prin însuși decontul de taxa pe valoarea adăugată al cărui model și instrucțiuni de completare au fost aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor 1313/1999, modificat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 49/27.01.2000. În speță de față, art. 22 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 nu și-a găsit aplicabilitatea întrucât în perioada supusă verificării, octombrie 2000 - ianuarie 2001 societatea contestatoare a înregistrat taxa pe valoarea adăugată de plata doar în decontul lunii octombrie 2000, care potrivit constatărilor organelor de control a fost achitată integral la scadență.

De asemenea, în referatul privind propunerile de soluționare a contestației, organele de control au precizat faptul că susținerea societății potrivit căreia putea efectua compensarea în luna ianuarie 2001 din taxa pe valoarea adăugată de rambursat aferentă lunii decembrie 2000 nu a putut fi luată în considerare întrucât societatea nu a respectat prevederile art. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, respectiv în decontul lunii decembrie 2000 înregistrat la organul fiscal teritorial în data 23.01.2001 nu a efectuat compensarea sumei. Aceasta precizare era eronată întrucât obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată a intervenit în luna ianuarie 2001 când au fost primite facturile externe

aferele prestațiilor efectuate de parteneri cu sediul în străinătate, scadența acestora fiind 11.01.2001 și 16.01.2001. Înregistrarea în evidența contabilă a acestei obligații de plată precum și a compensării prevăzută la pct. 7.8 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 a fost efectuată conform Legii contabilității 82/1991, republicată, cronologic, în baza documentelor legale justificative. Operațiunile au fost înscrise în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent perioadei de raportare, respectiv în decontul lunii ianuarie 2001. Prin urmare, compensarea sumei nu putea fi efectuată în decontul lunii decembrie 2000, acesta cuprinzând numai operațiunile aferente perioadei de raportare, respectiv ale lunii decembrie 2000.

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

#### **42. Exercițarea dreptului de deducere a TVA aferentă investițiilor efectuate la un spațiu închiriat.**

O societate comercială a încheiat un contract de închiriere cu o altă societate pentru o hală de producție și birouri pe o perioadă de 18 ani. Conform contractului de închiriere, modernizarea și amenajarea spațiului era făcută cu acordul proprietarului, fără ca acesta să fie implicat sau interesat și numai în cazul rezilierii contractului din vina sa, proprietarul urma să restituie contravaloarea amenajărilor facute. În baza acestui contract, spațiile închiriate de societatea contestatoare au fost modernizate pe baza unor contracte de prestări servicii încheiate cu diverse societăți specializate în construcții, situațiile de lucrări fiind decontate pe baza facturilor fiscale emise de acestea.

Organele de control fiscal, având în vedere art.19, lit.b din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și adresa Ministerului Finanțelor prin care s-a precizat că în situația în care clădirea nu era proprietatea prestatorului era necesar ca lucrările de modernizare să fie facturate proprietarului, au constatat că societatea nu putea beneficia de exercițarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investiției.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că în vederea desfășurării activității de producție a încheiat un contract de închiriere pentru hala de producție și birouri pe o durată de 18 ani cu societatea care deținea proprietatea asupra clădirii din anul 1999. Realizarea principalului obiect de activitate a presupus investiții în hala de producție pentru amplasarea noilor utilaje, modernizarea și reamenajarea întregului spațiu închiriat. Conform contractului de închiriere, investiția era făcută cu acordul proprietarului dar în interes propriu, pe cheltuiala contestatoarei și era proprietatea acesteia. Lucrările de amenajare și modernizare a halei de producție, în opinia contestatoarei, se încadrau în prevederile art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. Aceste lucrări erau necesare pentru nevoile firmei și au fost efectuate pentru a se crea condițiile impuse de desfășurare a activității de producție conform profilului societății. Amenajarea și modernizarea spațiului de producție s-a făcut pe baza unui contract de prestări servicii între societate și antreprenori iar decontarea situațiilor de lucrări s-a făcut lunar, pe bază de factură fiscală, antreprenorii achitând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor către bugetul statului.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare**

**putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor efectuate la un spațiu închiriat.**

În drept, art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, cu completările și modificările ulterioare, 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.”*

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv facturi fiscale, s-a reținut că s-au efectuat lucrări de amenajare și modernizare a spațiilor de producție, reabilitare hale și sediu administrativ, instalații electrice, lucrări construcții hală și alte lucrări de construcții. Lucrările au fost facturate pe numele locatarului, respectiv pe numele societății contestatoare care și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor cuprinzând lucrări de investiții și modernizare efectuate la spațiul închiriat.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale aplicabile în speță, s-a reținut că societatea contestatoare nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor lucrări de investiții întrucât clădirea la care s-au efectuat lucrările nu era proprietatea contestatoarei.

Prin adresa emisă de direcția generală legislație impozite indirecte din Ministerul Finanțelor Publice s-a precizat: *“Agenții economici plătitori de taxa pe valoarea adăugată, pot beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionării cu materiale și prestărilor de servicii utilizate în scopul modernizării unei clădiri astfel:*

.- *în situația în care clădirea nu este proprietatea prestatorului, este necesar ca lucrările de modernizare să fie facturate proprietarului de drept.*

.- *în situația în care clădirea este proprietatea acestuia, conform prevederilor art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992.”*

Ținând cont de cele de mai sus și din documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea contestatoare nu a facturat lucrările efectuate proprietarului de drept al clădirii, motiv pentru care nu putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor investiții.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația contestatoarei potrivit căreia era proprietara lucrărilor de amenajare și modernizare încorporate halei de producție și birourilor închiriate deoarece potrivit regulilor care reglementează accesivitatea, respectiv art. 488 Cod civil tot ce se unește și se încorporează cu lucrul aparține proprietarului lucrului. Având în vedere considerentele de mai sus s-a respins contestația formulată ca neîntemeiată.

**43. Dreptul de deducere a TVA aferentă intrărilor în situația în care se transferă mijloace fixe către o altă societate prin aport la capitalul social al acesteia.**

În anul 1999, o societate comercială a transferat activele proprii către o societate din Oradea, la care contestatoarea deținea la acea dată 99,984% din acțiuni. Transferul activelor s-a făcut atât prin aport în natură la capitalul social cât și prin vânzarea unor



active. Valoarea acestor mijloace fixe a fost într-o sumă care includea comisionul în vamă și serviciile aferente acestor mijloace fixe. La data achiziționării mijloacelor fixe în cauză, respectiv în anii 1998 - 1999, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Organele de control fiscal, având în vedere că societatea a dedus inițial taxa pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe achiziționate, pe care le-a transferat apoi ca aport la capitalul social al altei societăți și că acesta operațiune era scutită fără drept de deducere au procedat la determinarea pro ratei aferentă anului 1999, rezultând astfel o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că are drept de deducere a taxei pe valoarea adugata aferentă bunurilor aduse ca aport în natură la capitalul social al altei societăți, acestea fiind destinate realizării de operațiuni supuse TVA.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea își putea exercita integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în situația în care a transferat mijloace fixe către o altă societate prin aport la capitalul social al acesteia.**

În drept, la art. 6 lit. k11) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 33/1998 se preciza că era scutit de taxa pe valoarea adăugată *“aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale”*.

În ceea ce privește operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată, art. 5 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată preciza:

*“Aceste operațiuni sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie, iar furnizorii sau prestatorii de servicii nu au dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor destinate realizării produselor sau serviciilor scutite de taxă, dacă prin lege nu se prevede altfel”*.

De asemenea art. 20 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată preciza:

*“Agenții economici care folosesc, pentru nevoile firmei, bunuri și servicii achiziționate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță.*

*În situația în care realizează atât operațiuni prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță, cât și alte operațiuni scutite de plata taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere se determină în raport cu participarea bunurilor sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță”*.

În legătură cu acest articol, pct.10.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

*“În situația în care un agent economic sau, după caz, o subunitate înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată realizează atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor, dreptul de deducere se determină potrivit art. 20 din ordonanță, în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.*

*Gradul de participare a bunurilor și 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”.*

Prin urmare, având în vedere faptul că legislația în vigoare în 1999 nu prevedea posibilitatea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă mijloacelor fixe achiziționate și predate ulterior ca aport în natură la capitalul social al unei alte societăți, organele de control au procedat legal la stabilirea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor pe baza pro ratei.

Având în vedere cele de mai sus **s-a respins contestația societății ca neîntemeiată.**

#### **44. Dreptul de deducere a TVA în cazul achizițiilor de produse supuse accizelor**

În perioada august - decembrie 2002, o societate a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în 114 facturi fiscale, aferentă unor achiziții de benzină, motorină și alte uleiuri minerale supuse accizelor. Printr-un procesul verbal de control fiscal s-a constatat că societatea a dedus nelegal taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele 114 facturi fiscale, în condițiile în care Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 prevedeau obligativitatea utilizării de facturi fiscale speciale.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată nu prevedea obligativitatea utilizării unor facturi fiscale speciale ci doar a facturilor fiscale. În acest sens, societatea a considerat că Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, prin care se prevedea obligativitatea utilizării facturilor fiscale speciale în cazul achizițiilor de uleiuri minerale adaugau la actul normativ de bază, respectiv Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea a considerat că era împotriva principiilor de drept care stabileau la baza oricarei răspunderi ideea de culpă, de vinovăție, ca faptă culpabilă a celor 13 agenți economici care au vândut uleiuri minerale fără a folosi facturi fiscale speciale să se răsfrângă asupra unui terț, prevederile legale privind utilizarea facturilor speciale fiind aplicabile doar vânzătorilor de astfel de produse, nu și cumpărătorilor.

Societatea a considerat astfel că avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată întrucât facturile fiscale în cauză au fost corect completate, iar prin folosirea acestora nu s-a adus nici un prejudiciu, fie material fie de pericol bugetului de stat.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de produse supuse accizelor, în condițiile în care aceasta taxă nu a fost înscrisă în facturi fiscale speciale prevăzute de lege pentru a fi utilizate în cazul tranzacționării acestui tip de produse.**

În drept, la art. 22 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza că persoanele impozabile au dreptul să deducă *“taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea*

adăugată”, iar la art. 24 alin. (1) lit. a) din același act normativ se preciza că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul acestui tip de operațiuni, orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu “î...ș facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată”.

Prin urmare, pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul achiziției de bunuri, societatea avea obligația de a justifica cu documente legal aprobate, cuantumul taxei.

În legătură cu prevederile de mai sus, la art. 62 alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 se preciza căre sunt aceste documente justificative:

*“Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Pentru achizițiile de bunuri supuse accizelor documentul legal de deducere a taxei pe valoarea adăugată este exemplarul original al facturii fiscale speciale utilizate pentru circulația acestor produse, vizată de supraveghetorul fiscal. Facturile fiscale sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile, aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt documente legale de deducere a taxei pe valoarea adăugată, însoțite de decontul de deplasare întocmit conform prevederilor legale”.*

Aceste prevederi se regăseau în esență și la art. 62 alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, așa cum a fost modificat și completat prin Hotărârea Guvernului nr. 348/2003.

Prin urmare, pentru a-și putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cazul achiziției de bunuri supuse accizelor, respectiv benzină, motorină și alte uleiuri minerale supuse accizelor, societatea avea obligația de a justifica suma taxei cu facturi fiscale speciale, documente prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată nu prevedea obligativitatea utilizării unor facturi fiscale speciale ci doar a facturilor fiscale, precum și cele potrivit cărora Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 ar adauga la actul normativ de baza întrucât art. 24 alin.

(1) lit. a) din Legea nr. 345/2002, prezentat anterior, prevedea cadrul legal general referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv obligația de a justifica suma taxei cu facturi fiscale sau cu alte documente legal aprobate, iar art. 62 alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea

Guvernului nr. 598/2002, prezentat anterior, explicită care sunt aceste alte documente, în funcție de cazurile speciale care puteau să apară în activitatea economică. Prin urmare, Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 nu adăugau la actul normativ de baza prin introducerea unor condiții suplimentare ci explicau prevederile legii prin precizarea documentelor care trebuiau utilizate pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, altele decât facturile fiscale obișnuite, precum și situațiile în care se utilizau aceste alte documente. De altfel, la art. 39 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza faptul că *“în termen de 15 zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi Guvernul, la propunerea Ministerului Finanțelor Publice, va aproba normele de aplicare a dispozițiilor acesteia”*, legiuitorul autorizând astfel Guvernul să emită acte normative prin care să se explicitizeze prevederile Legii nr. 345/2002. În aceste condiții, prevederile art. 62 alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, cu modificările și completările ulterioare au putere de lege, fiind obligatorie respectarea acestora.

Mai mult, la art. 32 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, așa cum a fost modificat și completat prin Legea nr. 523/2002, cu privire la documentele fiscale ce trebuiau utilizate în cazul uleiurilor minerale, se preciza:

*“(1) Pentru toate livrările și transferurile de produse prevăzute la art. 26 alin. (2), efectuate de către agenți economici producători interni, procesatori, importatori și comercianți în sistem angro de astfel de produse, se vor utiliza în mod obligatoriu, după caz, facturi fiscale speciale sau avize speciale de însoțire a mărfii”*.

De asemenea, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora era împotriva principiilor de drept care stabileau la baza oricarei răspunderi ideea de culpă, de vinovăție, ca faptă culpabilă a celor 13 agenți economici care au vândut uleiuri minerale fără a folosi facturi fiscale speciale să se răsfrângă asupra unui terț și nici argumentele potrivit cărora prevederile legale privind utilizarea facturilor speciale erau aplicabile doar vânzătorilor de astfel de produse, nu și cumpărătorilor întrucât societatea avea obligația, printre altele, de a solicita furnizorului documente legal aprobate - în speță facturi fiscale speciale și de a verifica întocmirea corectă a acestora, în conformitate cu prevederile art. 29 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, care preciza:

*“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:*

*Î...ș B. Cu privire la întocmirea documentelor:*

*Î...ș b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului/prestatorului Î...ș”*.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele societății potrivit cărora prin folosirea altor documente decât facturile fiscale speciale nu s-a adus nici un prejudiciu, fie material fie de pericol bugetului de stat, atâta timp cât legiuitorul a prevăzut în mod expres, ca o condiție de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de produse supuse accizelor, obligativitatea

utilizării de facturi fiscale speciale, condiție nerespectată de societate.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la neadmiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de produse supuse accizelor, pentru care societatea nu a prezentat documentele justificative prevăzute de lege - facturi fiscale speciale, **contestația societății fiind respinsă ca neîntemeiată.**

#### **45. Dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor importate care ulterior au constituit majorare de capital social prin aport în natură**

În februarie 2000 și decembrie 2000, o societate a majorat capitalul social prin aport în natură al unui asociat străin, aport format din mașini, utilaje, instalații, materiale, mașini și altele necesare procesului de producție. Societatea a înregistrat TVA deductibilă aferentă importurilor de bunuri care au făcut obiectul majorării capitalului social.

Prin nota de constatare, organele de control fiscal au constatat că mașinile, utilajele, instalațiile și materialele importate care au făcut obiectul majorării de capital în februarie 2000 și pentru care s-a dedus TVA au fost puse la dispoziția unor societăți din România conform unui contract de asociere în participațiune din 03.08.2000 pentru desfășurarea normală a producției de confecții, activitate din care contestatoarea a înregistrat în anul 1999 venituri ce nu se supuneau TVA conform cap.11, pct.11.12 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată. Totodată, organele de control, în urma constatărilor efectuate nu au admis la deducere TVA aferentă importurilor de mașini, utilaje, instalații, materiale care au făcut obiectul majorării capitalului social în februarie 2000 și decembrie 2000, invocând prevederile art.6, lit.k)8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și ale Hotărârii Guvernului nr.401/2000.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.3/1992 prevedea clar că agenții economici care foloseau pentru nevoile firmei bunuri și servicii achiziționate aveau dreptul să deducă integral TVA aferentă intrărilor numai dacă acestea erau destinate realizării de operațiuni supuse TVA. De asemenea, contestatoarea a invocat prevederile art.6, lit.k 8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și Hotărârea Guvernului nr.401/2000. Contestatoarea a recunoscut ca asociatul străin a expedit pentru aport la capitalul social utilaje, instalații, materiale, mașini și altele necesare procesului de producție, beneficiara fiind contestatoarea care era plătitoare de TVA în România. De asemenea, contestatoarea a precizat că numai ea putea fi obligată la plata diverselor taxe și impozite, nu asociatul străin, care era expeditorul bunurilor ce se importau în România.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea drept de deducere a TVA aferentă bunurilor importate, în condițiile în care nu a rezultat dacă aceste bunuri, constând în mașini, utilaje, instalații, materiale, care ulterior au constituit majorare de capital social prin aport în natură, au fost înregistrate în patrimoniul contestatoarei și au participat la realizarea operațiunilor impozabile.**

În drept, art. 6 lit.A pct.k)8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.215/1999 privind modificarea și completarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea



adăugată preciza că era scutit de TVA *“aportul de bunuri și servicii la capitalul social al societăților comerciale.”* Aceleași prevederi au fost menținute și de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, în vigoare de la 15 martie 2000 și de Hotărârea Guvernului nr.401/2000 privind Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000.

Art. 5 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea ca operațiunile scutite de plata taxei pe valoarea adăugată erau reglementate prin ordonanță și nu se admitea extinderea lor prin analogie iar furnizorii sau prestatorii de servicii nu aveau dreptul la deducerea taxelor aferente intrărilor destinate realizării produselor sau serviciilor scutite de taxă. De asemenea, art.20 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu toate modificările și completările ulterioare 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 determina în raport cu participarea bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor prevăzute la art.18”.*

Pct. 10.12 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului 512/1998 preciza:

*“În situația în care un agent economic sau, după caz, o subunitate înregistrată ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată realizează atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor, dreptul de deducere se determină potrivit art.20 din ordonanță, în raport cu participarea bunurilor și serviciilor achiziționate la realizarea operațiunilor cu drept de deducere.”*

La pct.10.6 din Hotărârea Guvernului nr.401/2000 se preciza că nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

*“î...ș b) bunuri și/sau servicii destinate realizării de operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru care prin lege nu se prevede exercitarea dreptului de deducere”.*

În funcție de situația de fapt, organele de control trebuiau să țină cont de gradul de participare a bunurilor la realizarea operațiunilor impozabile prin calcularea pro ratei pentru perioada de la data importului până la data majorării de capital, având în vedere și faptul că societatea a realizat operațiuni impozabile în aceasta perioadă.

S-a reținut că la dosarul cauzei nu au fost anexate actele adiționale prin care s-a efectuat majorarea de capital social și, de asemenea, din procesul verbal contestat nu a rezultat data efectuării importului, titularul importului.

În legătură cu facturile externe și declarațiile de încasare valutară, enumerate în anexe, în baza cărora organele de control au calculat TVA nedeductibilă, acestea nu au precizat dacă pe acestea era înscrisă denumirea societății contestatoare sau denumirea asociatului străin. Totodată, din procesul verbal contestat nu a rezultat dacă bunurile importate și care ulterior au constituit aport în natură la capitalul social au fost înregistrate în patrimoniul contestatoarei la data importului, dacă acestea au fost folosite până la majorarea capitalului pentru realizarea de operațiuni impozabile sau erau proprietatea societății care a efectuat aportul în natură.

Organele de control au invocat prevederile cap.IX, pct.11.12 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței

Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată care precizau: “Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor din contractul de asociere.

Drepturile și obligațiile prevăzute de reglementările legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează cheltuielile și veniturile, potrivit contractului încheiat între părți.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit, pe baza de decont, fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

Sumele decontate între părți fără respectarea prevederilor menționate la alineatul precedent se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege”, prevederi care nu au putut fi reținute întrucât acestea se refereau la obligațiile plătitorilor de TVA privind operațiunile asocierilor în participațiune și nu la scutirea de TVA pentru agenții economici care înregistrau venituri din asociere în baza contractului de asociere în participațiune.

În consecință, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei și din procesul verbal contestat nu a rezultat dacă în anul 1999, societatea avea dreptul să înregistreze TVA deductibilă aferentă bunurilor importate, bunuri cu care ulterior a fost majorat capitalul social ca aport în natură al asociatului străin, în conformitate cu art.9 alin.(3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001 **s-a desființat procesul verbal**, urmând ca organele de control să efectueze o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit în scopul stabilirii cu exactitate a situației privind TVA deductibilă aferentă importurilor de mașini, utilaje, instalații, bunuri cu care ulterior a fost majorat capitalul social ca aport în natură a asociatului străin, analizând și celelalte argumente ale contestatoarei.

#### **46. Dreptul de deducere a TVA în cazul operațiunilor specifice zonelor libere**

O societate a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.10.2001, desfășurându-și activitatea în zona liberă. În perioada supusă verificării, respectiv octombrie 2001 - mai 2002, societatea a achiziționat diverse bunuri și servicii purtătoare de TVA. Pentru achizițiile efectuate în perioada octombrie 2001 decembrie 2001, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă prin utilizarea unei prorate de 100%, iar pentru achizițiile efectuate în perioada ianuarie 2002 - mai 2002, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă prin utilizarea unei prorate de 78,24%, calculată pentru întreg anul 2002. În perioada supusă unei verificări fiscale, societatea nu a desfășurat nici un fel de operațiuni, iar în perioada ianuarie 2002 - mai 2002, societatea a declarat operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv activități specifice efectuate în zona liberă, a căror scutire fără drept de deducere era reglementată la art.6, lit.A, pct. k)10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și la pct. 4.13 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Totodată societatea a declarat și operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, impozabile cu cota de 19% și operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, impozabile cu cota “zero”.

Operațiunile declarate ca fiind impozabile se refereau la refacturarea unor sume reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii, respectiv: declarații tranzit vamal, formulare permise acces, transport filtre, manoperă schimb piese electrice, preîncălzire combustibil. Organele de control fiscal au constatat că operațiunile realizate de societate, în perioada verificată, se încadrau exclusiv în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere, astfel încât achizițiile efectuate de societate în perioada octombrie 2001 - mai 2002 au fost destinate exclusiv operațiunilor scutite fără drept de deducere.

Urmare a celor de mai sus s-a stabilit că, în condițiile în care societatea s-a înregistrat ca plătitoare de TVA, deși nu avea acest drept, prorata determinată conform art. 20 alin. (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și pct.10.16 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 era zero, astfel încât societatea nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei octombrie 2001 - mai 2002.

În final s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată de societate, fără drept de preluare în decontul lunii următoare.

Prin contestația formulată, societatea a menționat că s-a declarat plătitoare de TVA în 15 zile de la înmatriculare, înregistrarea fiind aprobată de organele fiscale teritoriale începând cu data de 01.10.2001. Astfel, societatea a precizat că a întocmit și a depus deconturi de TVA, considerând totodată că a respectat toate reglementările legale privind taxa pe valoarea adăugată.

Societatea a considerat că măsura neadmiterii deductibilității TVA a fost netemeinică și nelegală întrucât prin primirea înștiințării de plătitoare de TVA a dobândit toate obligațiile dar și toate drepturile ce decurgeau din această calitate. În ceea ce privește obligația de a stabili calitatea de plătitor de TVA înainte de eliberarea certificatului de înregistrare fiscală, societatea a considerat că aceasta revenea integral organelor fiscale. De asemenea, societatea a considerat că nu avea obligația de a solicita scoaterea din evidența ca plătitoare de TVA întrucât, pe de o parte, această măsură se putea aplica doar în cazul contribuabililor care realizau exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, contestatoarea neîncadrându-se în această categorie, iar pe de altă parte, aplicarea acestei măsuri cădea în sarcina organelor fiscale și nu a contribuabililor.

În ceea ce privește constatarea organelor de control potrivit căreia în perioada octombrie 2001 - mai 2002 a realizat exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, societatea a considerat că aceasta era eronată întrucât în perioada octombrie 2001 - decembrie 2001 nu a desfășurat nici un fel de operațiuni, iar în perioada ianuarie 2002 - mai 2002 a desfășurat atât operațiuni scutite cu drept de deducere cât și operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, impozabile cu cota de 19% sau cu cota "zero".

Contestatoarea a precizat și faptul că achizițiile efectuate în perioada octombrie 2001 - mai 2002 au vizat aproape integral investiția în terminalul de containere din zona liberă, considerând astfel că avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată, aferentă perioadei 01.10.2001 - 31.05.2002 întrucât obiectivul de investiții a fost dat în folosință în luna noiembrie 2002, când operațiunile efectuate de societate erau taxabile sau scutite cu drept de deducere.

În ceea ce privește modul de determinare a proratei, societatea a considerat că a respectat prevederile art. 20 alin. (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 10.16 din Normele de aplicare a Ordonanței de

Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și art. 61 alin. (6) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și / sau servicii efectuate în perioada octombrie 2001 - mai 2002, în condițiile în care operațiunile realizate de societate în această perioadă se încadrau exclusiv în categoria celor scutite fără drept de deducere, intrările în cauză fiind destinate astfel exclusiv realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere.**

În drept, la art. 14 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.10.2001 - 31.05.2002, se preciza:

*“Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:*

*î...ș d) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia î...ș”.*

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 8.16 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

*“Exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente sumelor achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia se face numai de clientul în contul căruia s-au achitat sumele respective”.*

Prin urmare, contestatoarea nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor în cauză și respectiv nu avea dreptul să colecteze taxa pe valoarea adăugată prin emiterea de facturi cu TVA în cota de 19% sau cota “zero” întrucât operațiunile privind refacturarea contravalorii bunurilor și serviciilor în cauză reprezentau decontări de sume achitate în contul clientului și nu livrări de bunuri și / sau prestări de servicii. Astfel, refacturarea contravalorii bunurilor și serviciilor în cauză nu putea fi asimilată operațiunilor privind livrări de bunuri și / sau prestări de servicii, nefiind deci, operațiuni impozabile, așa cum legal au stabilit și organele de control. În aceste condiții, operațiunile realizate de societate în perioada verificată, respectiv activități specifice efectuate în zona liberă se încadrau exclusiv în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere, astfel încât achizițiile efectuate de societate în perioada octombrie 2001 - mai 2002 au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere, așa cum legal au stabilit și organele de control.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere, la art. 18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;*

*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 alte acțiuni prevăzute de legi, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea î...ș”.*

În legătură cu aceste prevederi, la pct.10.6 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:*

*î...ș b) bunuri și / sau servicii destinate realizării de operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru care prin lege nu se prevede exercitarea dreptului de deducere î...ș”.*

De asemenea, la art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza:

*“Contribuabilii care folosesc pentru nevoile firmei bunuri și servicii achiziționate au dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, numai dacă sunt destinate realizării operațiunilor prevăzute la art. 18.*

*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”.*

Ținând cont de aceste prevederi legale și întrucât, așa cum s-a reținut anterior, operațiunile realizate de societate în perioada verificată, se încadrau exclusiv în categoria celor scutite fără drept de deducere iar achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada octombrie 2001 - mai 2002 au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni scutite fără drept de deducere, contestatoarea nu avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, așa cum legal au stabilit și organele de control.

În ceea ce privește prevederile art. 61 alin. (6) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, referitoare la regularizarea deducerilor din anul 2002 în funcție de prorata definitivă stabilită în luna decembrie 2002, invocate de contestatoare, s-a reținut că aceste prevederi nu erau aplicabile în speță întrucât, așa cum s-a precizat anterior, contestatoarea nu a realizat în perioada ianuarie 2002 - mai 2002 și operațiuni impozabile sau scutite cu drept de deducere, pentru a determina taxa pe valoarea adăugată deductibilă pe baza de prorată, ci a realizat exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere, neavând deci dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor din această perioadă. Pentru achizițiile de bunuri și servicii efectuate după data de 01.06.2002, respectiv data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, ce prevedea la art. 8 alin. (4) ca *“operațiunile desfășurate în zonele libere se supun regimurilor de impozitare și regulilor prevăzute în prezenta lege”*, contestatoarea avea dreptul să își deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă, fapt acceptat de organele de control. În acest sens a fost și punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat.

S-a reținut și faptul că pct.10.16 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 prevedea posibilitatea exercitării dreptului de deducere pe baza unor criterii specifice, dar numai la cererea justificată a contribuabililor și cu aprobarea organelor fiscale la care aceștia erau înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. De asemenea, art. 61 alin. (7) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 prevedea următoarele:

*“În situația în care pro rata calculată potrivit alin. (4) nu asigură determinarea*



*corectă a taxei de dedus, organele fiscale teritoriale pot aproba aplicarea de pro rata speciale, la solicitarea persoanelor impozabile în cauză, pe baza justificării prezentate. Pro rata specială poate să fie determinată pe baza altor elemente decât cele prevăzute la alin. (4), astfel încât să permită exercitarea dreptului de deducere cât mai corect posibil. Dacă aprobarea a fost acordată în timpul anului, persoanele impozabile au obligația să recalculeze taxa pe valoarea adăugată dedusă de la începutul anului pe baza pro rata specială, aprobată. Persoanele impozabile pot renunța la aplicarea pro rata specială numai la începutul unui an calendaristic și sunt obligate să anunțe organele fiscale”.*

Or, contestatoarea nu a făcut dovada că a solicitat și că a primit o aprobare din partea organelor fiscale pentru utilizarea unor metode specifice de calcul al prorataei și de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

S-a reținut și faptul că la pct.11.1 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

*“Contribuabilii sunt obligați să completeze și să depună declarație de înregistrare fiscală, în vederea atribuirii codului fiscal și a eliberării certificatului de înregistrare fiscală, conform reglementărilor legale în vigoare.*

*Organele fiscale au obligația să stabilească, înainte de eliberarea certificatului de înregistrare fiscală, calitatea de plătitor sau neplătitor de taxă pe valoarea adăugată. Pe baza declarației de înregistrare fiscală și a analizei efectuate, avându-se în vedere natura operațiunilor pe care contribuabilul le va desfășura și nivelul veniturilor anuale estimate, organele fiscale vor atribui codul fiscal și vor elibera certificatul de înregistrare fiscală cu data de întâi a lunii următoare celei în care s-a solicitat înregistrarea î...ș”.*

S-au reținut astfel argumentele contestatoarei potrivit căroră obligația de a stabili calitatea de plătitor de TVA înainte de eliberarea certificatului de înregistrare fiscală revenea integral organelor fiscale, acest aspect nefiind însă relevant în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că, atâta timp cât societatea a fost înregistrată, eronat sau nu, ca plătitoare de TVA, aceasta avea obligația de a respecta prevederile legale privind deducerea taxei pe valoarea adăugată, menționate mai sus.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că organele de control în mod legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată de societate, fără drept de preluare în decontul lunii următoare, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

#### **47. Exercițarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziționării unui teren și a unor clădiri și construcții speciale, în condițiile în care nu se face dovada proprietății acestora**

În luna septembrie 2000, o societate comercială și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru cumpărări de terenuri, conform unei facturi din 04.09.2000 și pentru cumpărări de clădiri și construcții speciale, conform unei facturi din 12.09.2000, ambele facturi fiind emise de aceeași societate. Prin procesul verbal, organele de control fiscal nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziționare de terenuri și clădiri întrucât societatea nu a justificat faptul că bunurile în cauză erau proprietatea firmei. Mai mult, în contractul de

vânzare cumpărare nu erau precizate bunurile care făceau obiectul vânzării iar terenurile și imobilele achiziționate nu erau înscrise în cartea funciară.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că taxa pe valoarea adăugată era înscrisă în facturile din 04.09.2000 și din 12.09.2000 care au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări și cuprinse în decontul privind taxa pe valoarea adăugată aferent lunii septembrie 2000. Societatea vânzătoare era înregistrată ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată iar bunurile care au făcut obiectul tranzacției erau înregistrate în patrimoniul contestatoarei la imobilizări corporale, respectiv terenuri, clădiri și echipamente tehnologice. În opinia contestatoarei, prin înregistrarea bunurilor în evidența contabilă s-a făcut dovada proprietății. Formalitățile impuse de Legea nr. 54/1998 și Legea nr. 7/1996 nu au fost finalizate de societate însă aceste formalități nu erau solicitate expres prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000.

**Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea contestatoare putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui teren și a unor clădiri și construcții speciale, în condițiile în care nu a făcut dovada proprietății acestora.**

În drept, art. 18 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17 î...ș” iar la art. 17 din actul normativ precizat mai sus se prevedeau operațiunile impozabile privind livrările de bunuri, transferurile imobiliare și prestările de servicii.*

Prin art. 19 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 se preciza că pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici erau 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.”*

Din cadrul legislativ menționat mai sus a rezultat că societatea contestatoare putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care făcea dovada că era proprietara terenurilor și a mijloacelor fixe, respectiv clădiri și construcții speciale achiziționate și că bunurile erau destinate pentru nevoile firmei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea contestatoare a achiziționat terenurile, clădirile și construcțiile speciale în baza a două facturi. Totodată, la dosarul cauzei au fost anexate copii ale contractelor de vânzare - cumpărare, unde la Capitolul II - Obiectul contractului se stipula:

*“Art. 2 - Obiectul prezentului contract îl reprezintă vânzarea bunurilor de calitate și cantitatea prevăzute în anexe.”*

La capitolul IV din contracte, denumit “Plata contractului, modalități de plată se prevedea:

*“Art. 4 - Plata contractului se va face astfel:*

*- prin compensare directă, prestări servicii” iar la capitolul VIII “Mărirea prețului” se preciza:*

*“Art. 14 - prețul stabilit prin comandă și contract poate suferi modificări dacă prețul materiilor prime, al transportului, forței de muncă sau energiei va înregistra o creștere de î...ș % față de cursul valutar.”*

Astfel, din analiza celor două contracte de vânzare - cumpărare, s-a reținut că acestea nu erau autentificate conform art. 2 alin. (1) din Legea nr. 54/1998 privind circulația juridică a terenurilor care precizează:

*“Terenurile î...ș pot fi înstrăinate și dobândite prin acte juridice între vii, încheiate în formă autentică” și din conținutul lor nu a rezultat căre erau bunurile care făceau obiectul vânzării, precum și valoarea acestora.*

De asemenea, așa cum s-a precizat mai sus, contractele de vânzare -cumpărare încheiate nu conțineau prețul vânzării, respectiv al cumpărării iar conform Codului civil prețul este obiectul prestației cumpărătorului și corespunde valorii lucrului vândut. El trebuie să fie: fixat în bani, determinat sau determinabil, sincer și serios. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, contractul este nul absolut

-cel puțin ca vânzare - cumpărare - căci îi lipsește un element esențial asupra căruia trebuie să se realizeze acordul de voință. Stabilirea prețului sub forma unei sume de bani este esența vânzării. Dacă înstrăinarea unui lucru se face nu pentru

408

bani ci în schimbul unui alt lucru, pentru stingerea unei obligații sau în schimbul unei alte prestații, contractul nu mai poate fi calificat drept vânzare - cumpărare, ci un schimb. De asemenea, prețul este determinat dacă cuantumul lui este hotărât de părți în momentul încheierii contractului.

S-a reținut că nici una din aceste condiții nu era îndeplinită de contractele anexate la dosar.

Mai mult, nu exista concordanța între obiectul vânzării, respectiv cumpărării, terenuri, clădiri și construcții speciale și clauzele contractuale.

Astfel, la capitolul VI din contract denumit *“Acceptarea bunurilor”* se preciza:

*“Art. 7 - Cumpărătorul poate refuza la livrare bunurile care sunt deteriorate î...ș”*. De asemenea, la capitolul VII din contract denumit *“Garanții”* se prevedea:

*“Art. 12 - Vânzătorul garantează că bunurile vândute corespund calitativ celor prezentate ca mostre la semnarea comenzii.*

*Art. 13 - Vânzătorul va înlocui bunurile defecte sau va restitui cumpărătorului contravaloarea lor.”*

Din aceste clauze contractuale ar fi reieșit că obiectul vânzării, respectiv cumpărării îl reprezentau bunurile de gen și nu terenurile, construcțiile, etc., bunuri individual determinate. Prin adoptarea Legii nr. 7/1996 - Legea cadastrului și a publicității imobiliare s-a avut în vedere necesitatea unificării procedurilor de publicitate imobiliară, respectiv a regimului cărții funciare și a registrului de transcripțiuni - inscripțiuni.

Art.2, alin. 2 din Legii nr. 7/1996 - Legea cadastrului și a publicității imobiliare precizează:

*“Prin sistemul de cadastru general se realizează:î...ș*

*c) identificarea și înregistrarea tuturor proprietarilor și a altor deținători legali*

de terenuri și de alte bunuri imobile, î...ș” iar la art. 22 din același act normativ se prevede:

*“Dreptul de proprietate și celelalte drepturi reale asupra unui imobil se vor înscrie în cartea funciară pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis în mod valabil.”*

Având în vedere cele precizate mai sus și documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea contestatoare nu avea operată intabularea terenurilor și a clădirilor în cartea funciară. Mai mult, în vederea soluționării contestației, s-au solicitat contestatoarei anexele la contractele de vânzare - cumpărare precum și extrase de carte funciară sau orice alt document din care să rezulte că terenurile și clădirile au fost intabulate. Deși contestatoarea a precizat că va remite Ministerului Finanțelor Publice respectivele documente și a solicitat termen pentru finalizarea intabulării, acestea nu au fost transmise nici după data expirării termenului acordat.

Având în vedere că până la data emiterii deciziei, societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care să faca dovada că era proprietara terenurilor, clădirilor și construcțiilor speciale achiziționate iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat că era proprietară, **s-a respins contestația formulată ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că formalitățile impuse de Legea nr. 7/1996 și Legea nr. 54/1998 nu erau solicitate expres prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât conform art.19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contestatoarea trebuia să facă dovada că era proprietar al bunurilor achiziționate iar transferul dreptului de proprietate se realiza prin înscrierea bunurilor, respectiv terenuri, clădiri în contracte de vânzare -cumpărare autentificate și cartea funciară.

#### **48. Dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în cazul neînregistrării la organul fiscal ca plătitor de TVA.**

O societate a fost înființată în luna aprilie 1999 fiind înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2001. Pentru perioada aprilie 1999 - ianuarie 2001, societatea a condus evidențele contabile ca plătitor de TVA, a întocmit deconturi de TVA pe care le-a depus la organele fiscale, a dedus TVA aferentă facturilor de aprovizionare a bunurilor și serviciilor și a calculat TVA pe facturile emise.

Prin proces verbal, organele de control au constatat că societatea a dedus TVA de pe documentele de aprovizionare a bunurilor înainte ca aceasta să devină plătitoare de TVA, fapt ce contravenea prevederilor pct. 10.5 lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și ale pct. 10.6, lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. De asemenea, organele de control au constatat că societatea a achiziționat facturi fiscale cu TVA, deși nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA a emis și înregistrat în contabilitate facturi cu TVA colectată aferentă. În conformitate cu prevederile pct.11.4 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și pct.11.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 lit. a și b, organele de control au procedat la recalcularea TVA, în conformitate cu diferențele de TVA deductibile

stabilite mai sus și, ca urmare a rezultat o diferență de TVA de plată aferentă livrărilor de bunuri pentru care s-au calculat majorări de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că la stabilirea diferenței de TVA și a majorărilor de întârziere la plată, inspectorul de specialitate a avut în vedere numai aspectul că societatea a dedus TVA din documentele de achiziție a unor bunuri, fără să fie înregistrată ca plătitor de TVA la organele fiscale, ceea ce ar contraveni prevederilor pct.10.5 lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și art.10.6 din Hotărârea Guvernului nr. 401 / 2000. Societatea a precizat că a fost înregistrată la organele fiscale atribuindu-i-se codul fiscal R 11690712, în baza căruia a achiziționat facturi fiscale pe care le-a utilizat la facturarea mărfurilor livrate conform normelor legale în vigoare și s-a comportat ca plătitor de TVA.

De asemenea, societatea a precizat că organul de control fiscal a constatat doar că societatea nu a fost înregistrată corect ca plătitor de TVA. Or, încă din anul 1999, societatea a depus declarațiile de TVA prevăzute de lege, a primit timp de un an și jumătate aceste declarații și le-a înregistrat. Nici unul din aceste acte nu a fost respins cu motivarea că societatea nu era plătitoare de TVA. Totodată, societatea a precizat că prin comportamentul său nu a creat nici un prejudiciu bugetului de stat.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea deduce TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, în condițiile în care nu era înregistrată la organul fiscal ca plătitoare de TVA.**

În drept, art. 25 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare preciza:

*“Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au următoarele obligații:*

*A. Cu privire la înregistrare la organele fiscale:*

*a) să depuna sub semnătură persoanelor autorizate, la organul fiscal competent, o declarație de înregistrare conform modelului aprobat de Ministerul Finanțelor, în termen de 15 zile de la data începerii activității sau a modificării condițiilor de exercitare a acesteia.*

*Agenții economici care devin plătitori de taxa pe valoarea adăugată, ca urmare a depășirii plafonului de venit prevăzut la art. 6 din prezenta ordonanță, depun declarația de înregistrare până la data de 15 a lunii următoare celei în care au realizat depășirea “.*

Aceeași obligație a fost menținută și prin art. 25 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, în vigoare de la data de 15 martie 2000 care în plus preciza: *“Contribuabilii care devin plătitori de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art. 6, ale căror condiții de desfășurare a activității s-au modificat sau au intervenit modificări legislative în sensul trecerii activității desfășurate de la regimul de scutire la cel de impozitare, ulterior înregistrării fiscale, sunt obligați să depună declarație de mențiuni în termen de 15 zile de la data la care a intervenit modificarea, în vederea atribuirii de cod fiscal, precedat de litera “R” care atesta calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Atribuirea calității de plătitor de taxa pe valoarea adăugată se face cu data de întâi a lunii următoare”.*

Așa cum a rezultat și din certificatul de înregistrare fiscală, societății i-a fost atribuită litera R care precede codul fiscal și care atestă calitatea de plătitor de taxa pe valoarea adăugată în data de 25.01.2001, societatea devenind plătitoare începând cu data de 01.02.2001. Întrucât contestația a depus la organele fiscale declarația de



înregistrare pentru a fi luată în evidența ca plătitoare de TVA în data de 24.01.2001, conform cererii de luare în evidența ca plătitor de TVA, societății îi erau aplicabile prevederile pct.10.5 lit. a din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 care precizau:

*“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, referitoare la:*

*a) bunuri și servicii achiziționate de agenții economici care nu sunt înregistrați la organele fiscale ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată“.*

Aceeasi precizare era prevăzută și de pct. 10.6 lit. a 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.

Referitor la argumentele contestatoarei potrivit cărora societatea s-a comportat ca plătitor de TVA, respectiv a întocmit facturi fiscale, evidențiind TVA pentru mărfurile livrate, a dedus TVA din facturile fiscale ale furnizorilor și prestatorilor de servicii, a întocmit deconturi lunare pe care le-a depus în termenul prevăzut de lege la organele fiscale unde acestea erau înregistrate, a completat jurnalul de vânzări și jurnalul de cumpărări, a organizat și condus evidența contabilă conform legii, ca plătitor de TVA, s-a reținut că acestea nu erau relevante în soluționarea favorabilă a contestației întrucât pct. 11.4 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

*“Pentru agenții economici care, potrivit legii, îndeplinesc condițiile de plătitori de taxa pe valoarea adăugată, nu au depus cerere de luare în evidența și nu au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 25 lit. B, C și D din ordonanță, organele fiscale vor proceda astfel:*

*a) vor stabili taxa datorată bugetului de stat pe baza documentelor legale aferente bunurilor livrate și serviciilor prestate sau, după caz, prin estimare;*

*b) vor calcula majorările legale pentru întârzierea plății, vor aplica amenzile contravenționale prevăzute de lege și vor lua măsuri pentru intrarea în legalitate“.*

Aceeasi precizare era prevăzută și de pct. 11.4 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.

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, a rezultat că organele de control în mod legal au stabilit TVA pe baza documentelor legale aferente bunurilor livrate și serviciilor prestate fără a da drept de deducere a TVA aferentă intrărilor conform pct. 10.5 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 întrucât societatea nu era înregistrată ca plătitor de TVA pentru perioada supusă verificării, motiv pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația societății.**

Pe cale de consecință, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente TVA, datorate în baza art. 34 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 31 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000.

La Curtea Supremă de Justiție s-a luat în examinare recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice împotriva sentinței civile a Curții de Apel „X” -Secția comercială și de contencios administrativ. Din examinarea lucrărilor din dosarul cauzei,

s-au constatat următoarele:

Prin acțiunea formulată la data de 2.10.2001 și ulterior precizată, reclamanta SC „X” SRL a solicitat anularea procesului verbal din data de 24.04.2001 al Administrației Financiare și decizia Ministerului Finanțelor de soluționare a contestației cu privire la TVA și majorări de întârziere, plus cheltuielile de judecată.

În motivarea acțiunii reclamanta a susținut că impunerea este nelegală pentru că deși pârâții au constatat că societatea a dedus T.V.A. din documentele de achiziție a unor bunuri fără a fi înregistrată ca plătitor de TVA, ceea ce ar contraveni dispozițiilor pct.10.5, lit.a din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 și ale art.10.6 din

H.G. nr.401/2000, totuși au trecut cu vederea că în fapt, aceasta s-a comportat ca plătitor de T.V.A. deducând, compensând și vărsând TVA, depunând lunar deconturi de TVA, astfel că statul nu a fost prejudiciat cu nimic. Reclamanta a recunoscut că singura omisiune a fost că nu a fost înregistrat pe rolul fiscal ca plătitor de TVA sau că după cifra de afaceri de 50 milioane lei nu a depus cererea pentru a se înregistra ca plătitor de TVA, omisiune pentru care de altfel a fost sancționată contravențional. Reclamanta a mai susținut că din moment ce în fapt s-a comportat ca un plătitor de TVA conducând contabilitatea potrivit acestei calități, impunerea din litigiu ar reprezenta o îmbogățire fără justă cauză pentru stat, pentru că s-ar face o plată dublă.

Prin sentința civilă Curtea de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ, acțiunea a fost admisă. Instanța de fond a reținut că reclamanta, deși nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA până la data de 1.02.2001, s-a comportat ca un plătitor de TVA înregistrat, în sensul că a plătit TVA pentru operațiunile comerciale desfășurate, a respectat dispozițiile art.25, lit.d din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 și ar însemna să plătească de două ori TVA. S-a precizat în considerentele sentinței că H.G. nr.512/1998 prin pct.10.5, lit.a adauga la lege, instituind o obligație pe care puterea legiuitoare nu a impus-o în privința deducerii

T.V.A. În ce privește perioada verificată în care au devenit aplicabile prevederile O.G. nr.17/15.03.2000 și ale H.G. nr.401/2000, art.25 din ordonanță și pct.11.4 din H.G. nr.401/2000, Curtea de Apel a considerat că acestea conțin dispoziții identice, în sensul că pentru cei care nu sunt înregistrați ca plătitori de T.V.A., există obligația calculului TVA prin estimare sau pe baza documentelor aferente operațiunilor comerciale, numai în ipoteza când nu este îndeplinită cerința art.25, lit.d din Ordonanță, deci tot pentru situația neplății TVA corespunzător activității comerciale.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs, în termen Direcția Generală a Finanțelor Publice în nume propriu și în numele Ministerului Finanțelor, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În motivarea recursului, se arată că reclamanta avea dreptul la deducerea TVA numai după ce se înregistra ca plătitor de TVA, conform Ordonanței Guvernului nr.3/1992, Hotărârii Guvernului nr.512/1998, O.U.G. nr. 17/2001 și H.G. nr.401/2000.

Verificând cauza în funcție de motivarea recursului care se întemeiază pe dispozițiile art.304, pct.9 Cod procedură civilă, Curtea Supremă a reținut următoarele:

Până la data de 15.03.2000, când a intrat în vigoare O.U.G. nr.17/2000, au fost incidente în cauză dispozițiile O.G.nr.3/1992. Potrivit dispozițiilor art.25, lit.A.a) din O.G. nr.3/1992, plătitorii de T.V.A. au obligația să depună sub semnătura persoanelor autorizate, la organul fiscal competent, o declarație de înregistrare conform modelului

aprobat de Ministerul Economiei și Finanțelor. La litera D a) din art.25 al Ordonanței Guvernului nr.3/1992, se prevăd obligațiile plătitorilor de TVA înregistrați la organele fiscale privind achitarea TVA. Numai agenții economici înregistrați ca plătitori de TVA au dreptul la deducerea TVA, în baza art.18 din O.G. nr. 3/1992. Aceasta rezultă și din interpretarea sistematică și logică a normelor juridice mai sus menționate, interpretare care conduce la concluzia că numai agenții economici înregistrați ca plătitori de TVA au dreptul la deducerea TVA aferentă bunurilor sau serviciilor destinate realizării de operațiuni impozabile. Astfel, dispozițiile pct.10.5 lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 privind aprobarea Normelor de aplicare a O.G. nr. 3/1992, nu sunt nelegale, ele menținând în detaliu și împrejurarea că nu poate fi dedusă TVA aferentă intrărilor referitoare la bunuri și servicii achiziționate de agenții economici care nu sunt înregistrați la organele fiscale ca plătitori de T.V.A.

Pentru perioada verificată în care au devenit aplicabile dispozițiile O.U.G. nr.17/2000 (15.03.2000 - 28.02.2001), se constată că situația este identică. În textul art.18 al O.U.G nr.17/2000 se prevede că numai contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA au dreptul la deducerea T.V.A. Dispozițiile art.25 la lit.A prevăd obligativitatea contribuabililor de a se înregistra ca plătitori de TVA la organele fiscale competente la lit. D din același articol al O.U. nr.17/2000, se menționează obligativitatea acestor contribuabili, deja înregistrați ca plătitori de TVA, de a achita taxa datorată.

Din interpretarea logică și sistematică și a acestor norme juridice, rezultă că au dreptul să deducă TVA numai contribuabilii înregistrați ca plătitori de T.V.A.

Instanța de fond nu a dat semnificația evidentă și logică a textelor legale sus menționate, interpretându-le trunchiat, neîncadrându-le în economia actelor normative din care fac parte. Chiar dacă reclamanta a achitat T.V.A., deși nu s-a înregistrat ca plătitoare de T.V.A. obligativitatea plății sumei la care a fost impusă prin actul de control reprezintă o sancțiune a faptului că nu a îndeplinit obligația legală de a se înregistra la organele fiscale ca plătitoare de T.V.A., astfel cum prevăd în mod expres dispozițiile art.32 din O.G. nr.3/1992 și art.29 din O.U.G. nr.17/2000.

Pentru considerentele expuse, recursul a fost admis, sentința civilă a Curții de Apel a fost modificată și în fond acțiunea a fost **respinsă ca neîntemeiată**.

#### **49. Dreptul de deducere a TVA înscris în facturi privind sume acordate cu titlu de împrumut**

În perioada mai 2002 - septembrie 2002, o societate comercială a acordat o serie de împrumuturi bănești către 20 de societăți comerciale. Pentru sumele încasate, aceste societăți au emis facturi cu TVA, cu specificația “*avansuri*” sau “*cesiune de creanțe*”, iar contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă. Printr-o adresa, președintele Consiliului de Administrație al societății a recunoscut faptul că sumele înscrise în facturile emise de la cele 20 de societăți în cauză nu reprezentau “*avansuri*” privind achiziția de bunuri și/sau servicii, ci reprezentau “*sprijin financiar*” acordat acestor societăți, ce făceau parte din același grup de societăți din care făcea parte și contestatoarea. Prin procesul verbal, organele de control au constatat că potrivit fișei contului 409 “*furnizori debitori*”, facturile emise cu TVA de

către societățile debitoare au fost periodic stornate de către acestea, operațiune consemnată și în contabilitate iar sumele au fost preluate și evidențiate prin formula contabilă 461 “debitori” = 512 “cont curent”, în vederea gestionării împrumutului acordat. Prin aceste operațiuni, contestatoarea s-a înregistrat cu TVA deductibilă în mod nejustificat deoarece aceste operațiuni sub forma de împrumuturi nu aveau legătură cu activitatea economică a societății și nu se refereau la avansuri în vederea achiziționării de mărfuri sau prestării de servicii pentru nevoile firmei, neexistând nici contracte în acest sens.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că fiind nelegală stabilirea de către organul de control ca nedeductibilă a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de societățile care au beneficiat de transferuri de sume de la contestatoare întrucât întocmirea acestor facturi pentru acest gen de operațiuni a fost dispusă chiar de organele de control printr-un proces verbal din 1999. Contestatoarea a considerat că bugetul statului nu a fost prejudiciat în nici un fel atâta vreme cât a dedus taxa pe valoarea adăugată care a fost colectată și virată de către societățile care au emis facturile.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la diverse societăți comerciale aparținând aceluiași asociați / acționari, privind sumele acordate de contestatoare cu titlu de împrumut.**

În drept, la art. 18 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:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;*

*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 alte acțiuni prevăzute de lege, cu respectarea plafoanelor și destinațiilor prevăzute în acestea î...ș”.*

De asemenea, la art. 19 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:

*“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor, contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii 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”.*

Aceste prevederi se regăseau, cu unele modificări de forma, la art. 22 alin.

(4) și alin. (5) și la art. 24 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 01.06.2002.

Prin urmare, contestatoarea avea dreptul să deducă doar taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi sau alte documente legale și care se refereau la achiziția de bunuri și / sau servicii necesare desfășurării activității. Or, așa cum s-a reținut anterior, facturile în cauză se refereau la transferuri de sume fără acoperire în bunuri și / sau

servicii.

De altfel, prin Decizia nr. 1/2001 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se preciza faptul că *“acordarea de împrumuturi unei societăți comerciale de către asociați/acționari ai acesteia, persoane fizice și/sau juridice, în vederea asigurării resurselor financiare ale societății, este o operațiune asimilată operațiunilor bancare și urmează regimul acestora din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată”*, aceasta operațiune fiind, deci, scutită fără drept de deducere din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, la art. 9 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare de la 01.06.2002, se preciza faptul că în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată intrau *“următoarele operațiuni bancare și financiare: acordarea de credite, inclusiv acordarea de împrumuturi de asociații / acționarii societăților comerciale în vederea asigurării resurselor financiare ale societății, precum și acordarea de împrumuturi de către orice persoană fizică sau juridică, în condițiile prevăzute la art. 100 din titlul VI - Regimul juridic al garanțiilor reale mobiliare din Legea nr. 99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice, cu modificările ulterioare î...ș”*.

Nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății potrivit căruia printr-un act de control anterior s-a dispus întocmirea de facturi cu TVA pentru acest tip de operațiuni, având în vedere faptul că, așa cum s-a reținut anterior, în perioada supusă verificării prin actul de control contestat se prevedea scutirea fără drept de deducere a acestor operațiuni financiare. De altfel, procesul verbal invocat de contestatoare, se referea la un control efectuat la altă societate și care nu se regăsea printre cele 20 de societăți menționate în procesul verbal contestat, cărora contestatoarea le-a acordat împrumuturi financiare în perioada supusă verificării prin acest act de control. Mai mult, din procesul verbal din 1999 a rezultat că societatea verificată *“a beneficiat de avansuri pentru livrări de mărfuri”* și nu de împrumuturi financiare.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că societatea contestatoare nu avea dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la cele 20 de societăți comerciale în cauză, referitoare la sumele acordate cu titlu de împrumut, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

#### **50. Dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi fiscale emise de consignatari**

O societate comercială a achiziționat în regim de consignatie de la o societate consignatara, un autoturism aparținând unei persoane fizice, pe baza unei facturi fiscale din 17.05.1998. Organele de control fiscal au constatat că livrarea autoturismului s-a realizat cu un aviz de însoțire a mărfii care era de fapt un bon de primire în consignație a autoturismului. Autoturismul a fost cumpărat de societate în regim de consignație, fapt pentru care, conform prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 și ale Hotărârii Guvernului nr. 1178/1996, societatea consignatara trebuia să factureze numai comisionul aplicat asupra vânzării, respectiv asupra valorii autoturismului și taxa pe valoarea adăugată aferentă comisionului. Având în vedere că bunul a fost achiziționat în regim de consignație, proprietarul acestuia nefiind societatea consignatara ci o persoană fizică neplătitoare de T.V.A., a rezultat că societatea nu putea deduce taxa pe valoarea adăugată



aferentă operațiunii realizate.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a respectat prevederile Capitolului X art. 18 din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996, referitoare la regimul deducerilor. Astfel, contestatoarea era înscrisă ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și nu desfășura activități scutite prin lege; autoturismul s-a cumpărat fiind necesar desfășurării activității iar la achiziționarea acestuia a fost solicitată copia de pe “Înștiințarea de plătitor de T.V.A.” a societății consignatară pentru a exista certitudinea că societatea își putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată; documentul în baza căruia a fost achiziționată autoutilitara era factura fiscală, aceasta fiind corect întocmită, conform prevederilor legale, având înscrise toate datele precum și cuantumul taxei pe valoarea adăugată și a fost achitată în întregime, inclusiv T.V.A. aferentă. Contestatoarea a considerat eronate constatările organelor de control privind determinarea taxei pe valoarea adăugată de către societatea consignatară, atâta timp cât au stabilit însă obligația de plată în sarcina sa.

Societatea a mai precizat că transferul de proprietate între persoana fizică proprietară a autoturismului și contestatoarea nu s-a realizat direct ci prin intermediul consignatarului care, conform art. 405 și art. 406 din Codul Comercial Român, trebuia să se achite de obligațiile fiscale deoarece cumpărătorul nu avea posibilitatea legală să verifice dacă bunul achiziționat în regim de consignație provenea de la o persoană fizică înregistrată sau neînregistrată ca agent economic, plătitoare sau neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată. De asemenea, prin procesul verbal contestat nu s-a precizat articolul din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 sau din Hotărârea Guvernului nr. 1178/1996 ale cărui prevederi au fost încălcate.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă contestatoarea putea exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscală emisă de consignatar, în condițiile în care T.V.A. aferentă acestei facturi s-a stabilit de către consignatar la prețul de vânzare al bunului și nu la valoarea comisionului aplicat asupra vânzării acestuia.**

În drept, potrivit Capitolului VIII “Baza de impozitare” pct. 8.7. litera b) din Hotărârea Guvernului nr. 1178/13 noiembrie 1996 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată - baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată o reprezintă “comisionul aplicat asupra vânzărilor de bunuri aparținând persoanelor fizice neînregistrate ca agenți economici î...ș”.

Art. 25 lit. B b) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, modificat și completat prin pct. 3 lit. B b) din Ordonanța Guvernului nr. 34/25 august 1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, referitor la “obligațiile plătitorilor” de taxă pe valoarea adăugată preciza următoarele:

*“B. Cu privire la întocmirea facturilor*

*b) 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 î...ș; “*

Capitolul VI “Regimul deducerilor” art. 19 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată prevedea că “Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici

*sunt obligați î...ș să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei” iar Capitolul X “Regimul deducerilor” pct. 10.5 lit. e) din Hotărârea Guvernului nr. 1178/13 noiembrie 1996 preciza că “Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanță”.*

Întrucât prin actul de control s-a constatat că societatea nu putea deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura pe baza căreia s-a achiziționat autoturismul dar nu s-a precizat dacă valoarea din factură cuprindea și comisionul consignatarului sau cota de comision practică de consignatar pentru care contestatoarea avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, **procesul verbal s-a desființat** urmând să se reverifice situația de fapt pentru aceeași perioadă și tip de impozit, întocmindu-se un nou proces verbal în conformitate cu cele reținute prin decizie.

### **51. Regularizarea TVA aferentă bunurilor importate comercializate la un preț inferior valorii utilizate în vamă**

În perioadele mai - decembrie 2000 și ianuarie - decembrie 2001, o societate comercială a realizat venituri din comercializarea la intern a mărfurilor importate. În lunile iunie și septembrie 2000, precum și ianuarie, februarie, aprilie, mai, iunie, august 2001, societatea a vândut o gamă de produse din import la un preț inferior valorii utilizate în vamă pentru determinarea drepturilor vamale de import pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru lunile mai, iulie, august 2000, octombrie - decembrie 2000, precum și martie, iulie, septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2001, prețul de vânzare inițial a fost superior valorii utilizate în vamă. Ulterior, societatea a acordat reduceri de preț prin emiterea la sfârșitul fiecărei luni a facturilor de stornare rezultând astfel un preț final de vânzare inferior celui utilizat în vamă.

Societatea nu a recalculat TVA dedusă inițial în limita taxei aferente prețului de vânzare și nu a înscris suma rezultată din recalcularea TVA în rșu în decontul de TVA a lunilor respective pe rândul regularizării de la TVA deductibilă. În aceste condiții, organul de control a procedat la recalcularea TVA deductibilă dedusă inițial în limita TVA aferentă prețului final de vânzare conform cap. X, pct.

10.11 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Prețul utilizat în vamă pentru o parte din produsele importate a fost corectat prin diminuarea obligației către furnizorul extern în baza unei note de credit primită cu titlu de discount.

Deoarece nu au fost îndeplinite prevederile art. 14, pct. c din actul normativ mai sus menționat, discount-ul primit de către societate nu a putut modifica valoarea în vamă.

De asemenea, organul de control a colectat TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pe anul 1999 conform art. 2.2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, TVA necolectată aferentă unei facturi, TVA aferentă veniturilor obținute din despăgubiri auto în anul 2001 conform cap. IV, pct. 4.6, ultimul alineat din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Referitor la TVA deductibilă, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 19 ultimul alineat din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și cap.X, pct. 10.12, lit. C, pct. d din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, TVA deductibilă a fost diminuată cu sume reprezentând taxe vamale înregistrate ca TVA deductibilă în luna

august 2000 și luna septembrie 2001. De asemenea, organul de control a diminuat TVA de rambursat cu suma reprezentând TVA respinsă la rambursare conform procesului verbal anterior.

Urmare celor prezentate anterior, pentru perioada octombrie 1999 decembrie 2001 a fost stabilită o TVA de plată pentru care au fost calculate majorări de întârziere și penalități aferente și a fost respinsă cererea de rambursare a TVA.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că organele de control au dat o interpretare eronată dispozițiilor legale invocate în actul de control întrucât vânzarea propriu-zisă a bunurilor importate s-a realizat contra unui preț superior prețului de import. Textul legal invocat de organul de control se referea la vânzarea bunurilor importate la un preț inferior valorii utilizate la stabilirea drepturilor vamale. Or, în speță, chiar organul de control a consemnat că prețul utilizat la vânzarea bunurilor a fost superior valorii bunurilor declarate în vamă. Reducerile ulterioare de preț care puteau avea multiple cauze de la bonificație la soluționarea amiabilă a unor reclamații cantitative și/sau calitative ca soluție comercială a reglementării raporturilor dintre părți nu au putut conduce la modificarea bazei de impozitare și a dreptului de deducere a sumelor efectiv plătite de contestator. În acest sens, organul de control a ignorat raportul juridic comercial de drept intern, stabilit între contestatoare în calitate de furnizor și cumpărătorul mărfurilor. Potrivit art. 14, lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 10.4 din Normele de aplicare, contestatoarea avea dreptul să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor.

În opinia contestatoarei, organul de control în mod nejustificat a considerat că discount-ul acordat contractual de furnizorul extern, identificat ca sumă certă în notele de credit emise de acesta nu îndeplinea condițiile prevăzute de art. 14, lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și nu putea fi luat în considerare la stabilirea bazei de impozitare, nedând valoare de document legal în înțelesul legii, documentelor primite de la furnizorul extern. Există un raport juridic comercial cu elemente de extraneitate în care furnizorul mărfii era persoana juridică de drept privat străin. Potrivit contractului comercial încheiat între părți, vânzătorul-furnizor extern s-a angajat să acorde periodic discount la mărfurile livrate în baza acestui contract. La momentul primirii mărfurilor în vamă, acestea erau însoțite de factura externă și TVA nu se putea calcula și achita decât corespunzător valorii mărfurilor în vamă. Discount-ul ulterior acordat de furnizorul extern, în suma certă, determinată, raportată la livrări concrete nu putea fi evidențiat în contabilitate decât după data la care era acordat.

Contestatoarea a mai susținut că prin sintagma "*alte documente legale*", legiuitorul a dorit să acopere inclusiv situațiile rezultate din raporturi comerciale de drept internațional privat, în care participanții sunt subiecți de drept din state diferite, cu legislație diferită. Nota de credit era un document financiar legal, opozabil în condițiile prevăzute de art.14, lit. c din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, atâta vreme cât emana de la furnizorul extern, purtând semnătura și certificarea acestuia, era conformă clauzelor contractuale, era emisă în beneficiul exclusiv al clientului și nu încălca prevederile art.14, lit. b din actul normativ mai sus menționat. În acest context, organul de control a interpretat restrictiv și eronat prevederile legale mai sus menționate, considerând nejustificat că singurul document legal pentru evidențierea discount-ului acordat de furnizor era factura fiscală.

În cazul în care furnizorul străin acorda discount-ul, acesta era obligat să

respecte regulile din țară de origine și nu putea fi obligat să emita factură fiscală în sensul legii românești. Ținând seama de varietatea raporturilor juridice care se puteau naște, legiuitorul nu a restrâns noțiunea de documente din prevederile art.14, lit. c din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 la “*facturi fiscale*” ci a dat posibilitatea pentru unitate de tratament tuturor contribuabililor care erau beneficiari de discount, indiferent de furnizor, intern sau extern, de a beneficia de prevederile art.14, lit. a din actul normativ mai sus menționat.

**Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea beneficia de rambursarea TVA, în condițiile în care o parte din bunurile importate au fost comercializate la un preț, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, inferior valorii utilizate în vamă pentru determinarea drepturilor vamale de import pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

În drept, art.18, lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17”, iar art. 17 menționa că “în România se aplică următoarele cote:*

*A. Cota de 19% pentru operațiunile privind livrările de bunuri mobile și transferurile proprietății bunurilor imobile efectuate în țară, prestările de servicii, precum și importul de bunuri, cu excepția celor prevăzute la lit. B. î...ș.”*

Pct.10.11 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 bunurile din import comercializate la un preț, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, inferior valorii utilizate în vamă pentru determinarea drepturilor vamale de import 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. Suma rezultată din recalcularea taxei pe valoarea adăugată se va înscrie în rșu în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii în care a avut loc vânzarea bunurilor respective, pe rândul “regularizări” de la TAXA PE VALOAREA adăugată DEDUCTIBILĂ.”*

S-a reținut că pentru lunile iunie și septembrie 2000, precum și ianuarie, februarie, aprilie, mai, iunie, august 2001, societatea a vândut o gama de produse importate la un preț inferior valorii utilizate în vamă pentru determinarea drepturilor vamale de import pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru lunile mai, iulie, august 2000, octombrie decembrie 2000, precum și martie, iulie, septembrie, octombrie, noiembrie și decembrie 2001, deși inițial prețul de vânzare a fost superior valorii utilizate în vamă pentru determinarea drepturilor vamale de import pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta a fost modificat ulterior în sensul că a devenit inferior valorii utilizate în vamă ca urmare a reducerilor de preț acordate cumpărătorilor în baza notelor de credit primite de la furnizorul extern, reducere de preț care s-a realizat prin emiterea la sfârșitul fiecărei luni a facturilor de stornare.

Având în vedere cele menționate anterior, întrucât o parte din bunurile din import au fost comercializate la un preț, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, inferior valorii utilizate în vamă pentru determinarea drepturilor vamale de import pentru care s-a

exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea avea obligația recalculării taxei pe valoarea adăugată deduse inițial, în limita taxei aferente prețului de vânzare și înscrierii sumei rezultate din recalcularea taxei pe valoarea adăugată în rșu în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii în care a avut loc vânzarea bunurilor respective, pe rândul *“regularizări”* de la taxa pe valoare adăugată deductibilă. Prin urmare, organele de control în mod legal au diminuat TVA deductibilă aferentă anului 2000, precum și TVA deductibilă aferentă anului 2001 și nu au aprobat cererea de rambursare a TVA.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul că discount-ul acordat de furnizorul extern evidențiat în notele de credit emise de acesta nu îndeplinea condițiile prevăzute de art.14, lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 pentru a fi luat în considerare la stabilirea bazei de impozitare nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit art.13, lit. e din Ordonanța de Urgență mai sus menționată, *“baza de impozitare este determinată de valoarea în vamă, determinată potrivit legii, la care se adaugă taxa vamală, alte taxe și accizele datorate pentru bunurile importate”*.

Mai mult, potrivit art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 *“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”*, iar potrivit pct.10.12, lit.c din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 *“documentele legale sunt: declarația vamală de import sau actul constatator al organelor vamale î...ș”*.

În consecință, atâta timp cât declarația vamală nu a fost rectificată, notele de credit care au fost emise de furnizorul extern și prin care acesta a evidențiat reducerile de preț acordate nu au modificat valoarea în vamă care reprezenta baza de impozitare a TVA, taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea a exercitat dreptul de deducere.

Prin urmare notele de credit care au fost emise de furnizorul extern erau documente care au influențat obligația de plată față de partenerul extern, dar nu au modificat valoarea în vamă la care făcea trimitere prevederea pct.10.11 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că vânzarea bunurilor importate s-a realizat la un preț superior valorii utilizate în vamă deoarece potrivit prevederilor art.14, lit.a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și ale pct. 10.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 nu au fost cuprinse în baza de impozitare remizele și alte reduceri de preț acordate de furnizor direct clientului iar pentru bunurile acordate de furnizor clientului pentru stimularea vânzărilor contribuabilul avea dreptul să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deși inițial prețul de vânzare a fost superior valorii utilizate în vamă, reducerile de preț acordate de contestatoare prin emiterea facturilor de stornare au condus la modificarea prețului de vânzare al produselor importate și implicit și a TVA colectată, acesta devenind inferior valorii utilizate în vamă pentru care societatea a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, nefiind astfel respectate prevederile pct. 10.11 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Față de considerentele reținute mai sus, **contestația a fost respinsă ca**



**neîntemeiată.**