

VI. TVA aferentă avansurilor

61. Obligația de a evidenția și de a colecta TVA aferentă avansurilor primite de la persoane juridice cu sediul în România

În perioada 26.09.2000 - 28.02.2001, o societate comercială a încasat sume reprezentând avans mărfuri pentru care nu a emis facturi și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă. În consecință organele de control fiscal au stabilit o diferență de taxa pe valoarea adăugată colectată.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că a încasat avansuri pentru achiziționarea de mărfuri destinate exportului, invocând în acest sens prevederile pct. 7.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Societatea a considerat că, în condițiile stabilirii acestei diferențe de taxa pe valoarea adăugată colectată, organele fiscale ar fi trebuit să acorde cumpărătorului dreptul de deducere asupra acestei diferențe. Societatea a precizat și faptul că mărfurile în cauză au fost facturate în lunile martie și aprilie 2001, colectându-se astfel inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea avea obligația de a evidenția și de a colecta taxa pe valoare adăugată aferentă avansurilor primite în perioada 26.09.2000 - 28.02.2001 de la clienți persoane juridice cu sediul în România.

În drept, în ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, la pct. 7.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 se preciza:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când:

î...ș c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

1. *1. plata importurilor și a datoriei vamale stabilite potrivit legii;*
2. *2. realizarea producției destinate exportului;*
3. *3. efectuarea de plăți în contul clientului;*

4. livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată”.

Așa cum au constatat organele de control și cum, de altfel, s-a recunoscut și prin contestație, avansurile încasate de societate au fost aferente unor livrări de mărfuri, neîncadrându-se în nici una din excepțiile prevăzute de actul normativ menționat anterior.

Prin urmare, deoarece avansurile în cauză nu se încadrau în nici una din excepțiile prevăzute la pct. 7.9 din norme, menționate anterior, societatea avea obligația de a evidenția și de a colecta taxa pe valoare adăugată aferentă avansurilor prin emiterea de facturi fiscale, așa cum se prevedea la pct. 11.8 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, care preciza:

“Pentru avansuri furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor. Se exceptează contribuabilii care realizează operațiunile prevăzute la pct. 7.9 lit. c) 1 - 4 și la pct. 7.11,

precum și la art. 12 alin. 3 din ordonanța de urgență”.

Nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora a emis facturi și implicit a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor livrate în lunile martie și respectiv aprilie 2001 întrucât prin actul de control contestat a fost verificată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, activitatea desfășurată de societate în perioada septembrie 2000 - februarie 2001, stabilindu-se obligațiile datorate de societate în aceasta perioadă. Astfel, aceste argumente ale societății ar fi putut avute în vedere doar la stabilirea obligațiilor de plată aferente lunilor martie și respectiv aprilie 2001.

În ceea ce privește precizarea contestatoarei potrivit căreia organele fiscale, printr-un alt act de control nu au ținut cont de dreptul de deducere al cumpărătorului asupra taxei pe valoarea adăugată, stabilită în sarcina contestatoarei, s-a reținut faptul că, potrivit art. 19 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 10.12 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, cumpărătorul ar fi avut posibilitatea să își exercite dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată doar în condițiile în care ar fi prezentat facturi emise de furnizor pentru avansurile încasate, condiție care, conform celor reținute anterior, nu a fost îndeplinită. De altfel, prin actul de control contestat a fost verificată activitatea desfășurată de contestatoare și nu cea desfășurată de cumpărător, astfel încât precizările contestatoarei privind acest aspect nu au avut nici o relevanță asupra acestei spețe.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă avansurilor încasate de societate în perioada supusă verificării, respectiv septembrie 2000 februarie 2001, **contestația societății fiind respinsă.**

62. Data la care devine exigibilă TVA aferentă unui avans încasat în baza unui contract preliminar de vânzare-cumpărare imobiliară și sublocăție.

Organele de control fiscal au constatat că în luna septembrie 2001, societatea a încasat prin cont bancar o sumă de la o societate din altă țară, reprezentând avans promisiune de vânzare imobil, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că prin stabilirea unor obligații de plată rezultate din colectarea taxei pe valoarea adăugată, urmare a existenței contractului între părți, organele de control au interpretat în mod eronat încasarea sumei ca fiind avans, acesta fiind un contract de garanție iar suma o garanție de angajament ce a fost constituită în favoarea unui viitor cumpărător. Suma ce a fost cuprinsă în contract ieșea de sub incidența operațiunilor prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 pentru că taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect care se aplică asupra transferului proprietății bunurilor, ori, societatea nu era proprietara imobilului în cauză, ci doar chiriașa.

Cauza supusă soluționării a fost stabilirea datei la care devine exigibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă unui avans încasat în baza unui contract preliminar de vânzare cumpărare imobiliară și sublocăție.

În drept, art. 12 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa

pe valoarea adăugată preciza:

“Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Pct. 7.9 lit. c 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:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când: î...ș

c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

1. *1. plata importurilor și a datoriei vamale stabilite potrivit legii;*
2. *2. realizarea producției destinate exportului;*
3. *3. efectuarea de plăți în contul clientului;*

4. livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, a rezultat că societatea contestatoare a încasat suma cu titlu de avans în baza contractului preliminar de vânzare cumpărare imobiliară, contract prin care contestatoarea promitea că va vinde imobilul pe care îl avea închiriat societății din străinătate.

Având în vedere cele precizate mai sus, s-a reținut că societatea contestatoare avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată la data încasării avansului.

În același sens s-a exprimat și direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politică și legislație fiscală, care a precizat faptul că încasarea garanției în baza unui contract de promisiune de vânzare a unui imobil este asimilată cu încasarea unui avans pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că ea nu era proprietara imobilului și ca atare operațiunea nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine nu numai la data efectuării transferului dreptului de proprietate, ci și la data încasării avansurilor iar contestatoarea nu se încadra în nici una din excepțiile prevăzute de pct. 7.9 lit. c 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. În consecință **contestăția a fost respinsă ca neîntemeiată.**

63. Obligația de colectare a TVA pentru avansurile primite de la clienți

Organele de control fiscal au constatat că în luna august 1999, societatea nu a evidențiat în contabilitate avansuri primite de la clienți și care nu apar ca fiind restituite de către societate, fapt pentru care organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că în ceea ce privește avansul primit în luna august 1999, această sumă a fost restituită prin chitanță.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea avea obligația de a evidenția taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor primite de la clienți și care la data controlului nu figurau ca fiind restituite.

În drept, la art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, în vigoare în perioada supusă verificării, se preciza:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat. Exigibilitatea ia naștere, de regulă, în momentul efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare sau prestării serviciilor.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin hotărâre a Guvernului”.

În legătură cu aceste prevederi, la pct. 7.6 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 se prevedea:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când:

î...ș c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru: plata importurilor și a datoriei vamale stabilită potrivit legii; realizarea producției destinate exportului; efectuarea de plăți în contul clientului; activitatea de intermediere în turism; livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată”.

Prin urmare, societatea avea obligația de a evidenția taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor primite în luna august 1999 de la cei doi clienți și de a întocmi facturi, așa cum se prevedea la pct. 11.8. din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998:

“Pentru avansuri furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi în termen de 3 zile de la data încasării sumelor. Sunt exceptați agenții economici care beneficiază de prevederile art. 12 alin. 3 din ordonanță, precum și ale cap. VII pct. 7.6 lit. c) și pct. 7.7 din prezentele norme”.

Prin contestație, societatea a invocat faptul că avansurile au fost restituite, anexând în acest sens copia chitanței din 31.08.1999, privind încasarea sumei reprezentând contravaloare combustibil tip M. Aceste argumente nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin documentul menționat nu se făcea dovada restituirii avansurilor,; respectiva chitanța nu viza o plată efectuată de societate, ci una efectuată de o persoană fizică și nu se referă la restituirea avansurilor, ci reprezenta contravaloare combustibil tip M. S-a reținut și faptul că, la data controlului, aceste avansuri nu figurau în contabilitatea societății ca fiind restituite.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au procedat la stabilirea diferenței de taxa pe valoarea adăugată colectată, **contestația societății fiind respinsă.**

64. TVA datorată pentru un avans încasat în baza unui contract de prestări servicii reziliat ulterior printr-un act adițional

În data de 27.11.2000, o societate comercială, în calitate de prestator a încheiat cu o altă societate, în calitate de beneficiar, un contract de prestări servicii, având ca obiect refacerea parțială a unui parc auto. În data de 29.11.2000, în baza contractului mai

sus menționat, societatea prestatoare a încasat un avans de 25% din valoarea contractului.

Organele de control au constatat că societatea nu a respectat prevederile pct. 7.9 lit. c din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 referitoare la exigibilitatea TVA. În consecință, în baza art. 29 alin. (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, organele de control au recalculat TVA colectată stabilind o diferență suplimentară.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că la contractul încheiat cu societatea beneficiară exista un act adițional care rezilia contractul respectiv neputându-se întocmi astfel factura. Sumele virate de societatea beneficiară au fost facturate ulterior în baza unui alt contract.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea datoră TVA pentru un avans încasat, în condițiile în care această sumă a fost încasată în baza unui contract de prestări servicii, reziliat printr-un act adițional, iar contestatoarea a precizat că sumele virate de societatea cu care a avut încheiat contractul de prestări servicii au fost facturate ulterior în baza unui alt contract de prestări servicii.

În drept, cap. III din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată preciza la art. 10 alin. (1) că *“obligatia de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor”*, iar la art. 12 că *“taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptătit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat.*

Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.

Prin derogare de la prevederile alineatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipată sau ulterioară faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”

Potrivit pct. 7.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

“exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când: a) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

1. *1. plata importurilor și a datoriei vamale stabilite potrivit legii;*
2. *2. realizarea producției destinate exportului;*
3. *3. efectuarea de plăți în contul clientului;*

4. livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată.”

În contestația formulată societatea a susținut că prin actul adițional a fost reziliat contractul de prestări servicii încheiat cu societatea beneficiară, neputându-se astfel întocmi factura fiscală pentru suma în cauză. De asemenea, societatea susținea că sumele virate de societatea beneficiară au fost facturate ulterior în baza unui alt contract încheiat.

Având în vedere susținerile contestatoarei, s-au solicitat societății actul adițional, contractul și documentul din care rezultă facturarea avansului. Urmare acestei adrese

contestatoarea a prezentat actul adițional și contractul mai sus menționate, fără a prezenta și factura emisă ulterior, așa cum a susținut în contestație.

Având în vedere prevederile legale anterior precizate, constatările organelor de control conform cărora suma reprezintă un avans încasat de societate în baza contractului de prestări, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că suma a fost facturată ulterior datei de 27.11.2000 în baza unui alt contract încheiat, precum și documentele prezentate în susținerea contestației, s-a reținut că rezilierea ulterioară a contractului în baza căruia a fost încasat acest avans nu a fost relevant în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatoarea a precizat că a încheiat un alt contract de prestări servicii cu aceeași societate, în baza căruia a facturat suma încasată drept avans, motiv pentru care societatea contestatoare datorează oricum TVA în baza art. 10 și art. 12 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. Mai mult, contestatoarea nu a făcut dovada restituirii avansului încasat în baza primului contract, precum și a facturării ulterioare cu TVA a avansului încasat.

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

65. Modul de calcul al TVA aferentă unui avans încasat și rămas neutilizat.

Organele de control au constatat că în baza unui contract încheiat cu o societate beneficiară o societate comercială a încasat, în luna martie 1999 avans pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă. Astfel, în perioada 01.04.1999 - 30.04.1999, societatea a livrat în contul avansului mărfuri pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată. Deoarece societatea nu a calculat în mod corect taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului rămas neutilizat s-a stabilit diferența de plată, pentru care s-a calculat majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, contestatoarea a precizat că în luna martie 1999 a încasat de la societatea beneficiară un avans pentru care datora taxa pe valoarea adăugată, calculată cu cota de 18,032 (22/122). În luna aprilie 1999, contestatoarea a precizat că a livrat mărfuri în contul avansului primit, pentru care a emis facturi fiscale. La aceste facturi s-a colectat taxa pe valoarea adăugată cu cota 11% și 22%. Avansului rămas în sold la data de 30.04.1999 îi corespundea o taxă pe valoarea adăugată de plată stabilită de organele de control, care reprezenta o cota de 27,7/127,7 care era nelegală întrucât cota maximă de taxa pe valoarea adăugată era de 22% conform Ordonanței Guvernului nr. 3/1992.

Cauza supusă soluționării a fost stabilirea modului de calcul al taxei pe valoarea adăugată aferentă unui avans încasat de societatea contestatoare și rămas neutilizat.

În drept, art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, care se efectuează continuu, precum și pentru cele la care se încasează, de regulă, avansuri, exigibilitatea intervine la data stabilirii debitului clientului pe bază de factură sau alt document legal, î...ș”

Pct. 7.6 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când: î...ș

c) se încasează avansuri, î...ș”.

Ținând cont de cele de mai sus, s-a reținut că societatea contestatoare trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului încasat în luna martie 1999.

În ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului (încasat și rămas neutilizat), s-a reținut că în mod eronat societatea contestatoare a aplicat cota recalculată la valoarea avansului rămas neutilizat întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a fost stabilită la data încasării avansului conform cotelor în vigoare la data încasării avansului. Astfel că atâta timp cât avansul nu a fost restituit furnizorului, taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului s-a regularizat pe măsura livrării mărfurilor pentru a se aplica cota de taxa pe valoarea adăugată în vigoare la data nașterii obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus a rezultat că în mod legal organele de control au determinat taxa pe valoarea adăugată, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată.**

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

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

Societatea comercială „X” în contradictoriu cu Ministerul Finanțelor și Garda Financiară, a solicitat anularea deciziei de soluționare a contestației emisă de primul pârât și a procesului verbal încheiat de către cea de a două pârâtă, prin care s-a dispus virarea nelegală la bugetul statului a sumei reprezentând diferența la taxa pe valoarea adăugată și majorări aferente diferenței la TVA, cu cheltuieli de judecată.

Curtea de Apel - Secția contencios administrativ, unde cauza a venit prin declinare de competență, prin sentința a respins acțiunea ca neîntemeiată, reținând legalitatea actelor financiare contestate față de dispozițiile legale în vigoare și înlăturând expertiza efectuată în cauză. Considerând hotărârea netemeinică și nelegală, reclamanta a declarat recurs și a solicitat admiterea lui, casarea sentinței și în fond admiterea acțiunii și anularea actelor contestate față de concluziile probei științifice efectuate în cauză - expertiza contabilă - probă înlăturată nejustificat.

Recursul a fost considerat de instanța Supremă ca fiind nefondat din următoarele considerente:

În urma unui control efectuat de organele Gărzii financiare la reclamantă, control ce a vizat perioada martie - aprilie 1999, s-a constatat că aceasta nu a calculat corect taxa pe valoarea adăugată aferentă unui avans încasat de ea și rămas neutilizat și s-a stabilit că datorează o taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente acesteia. Urmare a obiecțiunilor reclamantei, Garda Financiară Centrală prin hotărârea s-a pronunțat prin respingere, soluția menținută și prin decizia Ministerului Finanțelor.

Din actele dosarului, a rezultat că, în luna martie 1999, reclamanta a încasat de la societatea comercială „Y” un avans din care taxa pe valoarea adăugată calculată prin aplicarea cotei recalculate asupra bazei de impozitare. În luna aprilie 1999, în contul avansului primit, reclamanta a livrat mărfuri, din care TVA cu cota de 22% și de 11%. Avansului rămas neutilizat îi corespunde TVA calculată ca diferență între TVA calculată la întreaga valoare a avansului primit și TVA aferentă livrărilor de mărfuri în contul avansului primit de reclamantă.

Reclamanta, folosindu-se de raportul de expertiză contabilă a susținut că a stabilit corect TVA, întrucât pentru avansul primit și neutilizat datorează TVA în alte sume față de cele stabilite de Garda Financiară.

Sușinerile expertizei au fost în mod justificat respinse de instanță întrucât s-a constatat o necorelare între concluziile ei și dispozițiile legale în materie în legătură cu faptul că nu s-a emis factura la primirea avansului însă s-a arătat că TVA aferent avansului primit minus TVA aferentă livrărilor de mărfuri este egal cu TVA aferent avansului rămas neutilizat numai când există o singură cotă procentuală pentru calculul TVA. Or, potrivit art.12 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind TVA „*pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care se efectuează continuu precum și pentru cele care se încasează de regulă avansuri, exigibilitatea intervine la data stabilirii debitului clientului pe bază de factură sau alt document legal*”. Pct.7.6 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.3/1992 prevedea în cazul în care s-au încasat avansuri exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator. De aici, a rezultat că reclamanta trebuia în luna martie 1999 să emită factură pentru avansul primit de la societatea „Y”. Odată cu emiterea facturii, trebuia să evidențieze în contabilitate și cota TVA aferentă avansului primit. Prin faptul că reclamanta a emis factura reprezentând avansul rămas neutilizat a micșorat sumele ce trebuiau plătite TVA. Reclamanta a colectat TVA la avansul neutilizat și nu la avansul încasat rezultând o diferență corect stabilită de organele de control. Conform art. 34 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, în mod legal s-au calculat și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, soluția instanței de respingere a acțiunii a fost temeinică și legală., astfel că, în baza art.312 Cod procedură civilă, recursul a fost respins.

66. Exercițarea dreptului de deducere, respectiv de rambursare a TVA aferentă avansurilor facturate și achitate pentru “recolta viitoare”, în condițiile în care la data solicitării rambursării TVA, nu se transferase proprietatea.

La data de 25.05.2000, societatea contestatoare, în calitate de cumpărător a încheiat cu o societate comercială, în calitate de vânzător un contract de vânzare -cumpărare a seminței de soia. La art. 2 din contractul menționat mai sus s-a apreciat că dreptul de proprietate asupra seminței certificate -“*recolta viitoare*” se transmite de la vânzător la cumpărător la data individualizării recoltei iar vânzătorul rămâne singurul proprietar al seminței de bază, iar la art. 4 lit. c din același contract se preciza că societatea contestatoare în calitate de cumpărător va plăti un avans, eșalonat, în mai multe tranșe vânzătorului. Astfel, în baza prevederilor contractului, societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor facturate și achitate pentru lunile mai, iunie și iulie 2000.

Prin procesul verbal, organele de control fiscal au constatat, în urma analizării documentelor și a contractului de vânzare - cumpărare a seminței de soia încheiat între cele două societăți că societatea cumpărătoare nu era proprietara seminței de soia de bază, aceasta aflându-se în proprietatea exclusivă a vânzătorului. Avansurile facturate și plătite către societatea vânzătoare erau pentru recolta viitoare, conform art. 2 paragraful 2 din contract, neexistând astfel certitudinea realizării unor venituri viitoare, astfel că societatea

nu putea beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată întrucât nu se încadra în prevederile art. 19, lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000.

Prin contestația formulată, contestatoarea a precizat că în baza cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată și a contractului de achiziție a seminței de soia, organele de control au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată pentru nerespectarea prevederilor art. 19 lit. b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. Astfel, în opinia contestatoarei, organele de control au interpretat în mod eronat art. 2 paragraful 3 din contractul din data de 25.05.2000 în care se făcea precizarea că *“vânzătorul rămâne singurul proprietar al seminței de bază”* întrucât obiectul contractului îl constituia *“recolta viitoare”* de semințe certificate. Societatea contestatoare era proprietarul acestei *“recolte viitoare”* de sămânță de soia, ce se va obține în sezonul agricol octombrie/noiembrie iar în baza art. 4 lit. c din contract, contestatoarea a făcut furnizorului 5 plăți în avans. Facturile de avans fiind purtătoare de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 401/2000 societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a acestei taxe pe valoarea adăugată.

În completare, în opinia contestatoarei, sub aspect juridic, speță este clarificată de art. 3 pct. 1, art. 9 din Codul comercial și art. 1082, art. 465 din Codul civil.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă contestatoarea putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor facturate și achitate pentru “recolta viitoare de semințe de soia”, în condițiile în care la data solicitării rambursării taxei pe valoarea adăugată, respectiv la data de 23.08.2000 nu era proprietara semințelor de soia.

În drept, art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor.”

Prin art. 19 lit. b din aceeași ordonanță de urgență se preciza că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați:

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

Având în vedere cele precizate mai sus și analizând contractul de vânzare-cumpărare s-a reținut că acesta avea ca obiect un lucru viitor iar societateacontestatoare nu era proprietara seminței certificate - *“recolta viitoare”*, aceasta **rămânând în proprietatea vânzătorului până la data individualizării recoltei.**

Astfel, în cazul unui contract de vânzare - cumpărare 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 este cazul în speță, transferul proprietății (și al riscurilor) se produce din momentul individualizării, ceea ce se face, de regulă, prin predarea lucrului vândut cumpărătorului (predare care valorează, în toate cazurile, individualizare), dar nu se confunda cu aceasta; individualizarea putându-se face și prin alte metode care asigura identificarea lucrurilor

ca fiind ale cumpărătorului, de exemplu, prin etichetarea coletelor sau predarea lor unui cărăuș 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 probă (fiind un simplu fapt juridic).

Ținând cont de cele de mai sus, s-a reținut că avansurile facturate și achitate, conform contractului de vânzare - cumpărare de către societatea contestatoare către societatea furnizoare erau pentru "*recolta viitoare*" de semințe de soia iar contestatoarea nu putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor avansuri, pentru perioada mai - iulie 2000 întrucât nu era proprietara "*recoltei viitoare*" de semințe de soia, transferul proprietății producându-se în momentul individualizării, fapt pentru care **contestația a fost respinsă**.

În ceea ce privește documentele anexate la dosarul cauzei în susținerea contestației, s-a reținut că societatea contestatoare a receptionat semințele de soia în lunile decembrie 2000 și februarie 2001, conform facturilor emise în datele de 27.12.2000 și de 22.02.2001 de către furnizor, prin care s-au stornat facturile privind avansurile încasate și s-au completat cu denumirea produsului livrat, pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, a notelor de intrare recepție întocmite precum și a fișelor de magazie din care a rezultat că produsul exista în stocul societății. Din cele de mai sus, s-a reținut că societatea contestatoare a devenit proprietara recoltei de semințe de soia în momentul individualizării, respectiv în lunile decembrie 2000 și februarie 2001, perioadă pentru care își putea exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată și putea beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor menționate mai sus.

Curtea Supremă de Justiție a luat în examinare recursul declarat de Ministerul Finanțelor Publice împotriva sentinței civile a Curții de Apel «X»-Secția de contencios administrativ.

Din examinarea lucrărilor din dosar s-au constatat următoarele:

Prin acțiunea formulată reclamanta-societatea comercială «X» a solicitat anularea deciziei Ministerului Finanțelor Publice și obligarea pârâtului la restituirea sumei plătită din eroare cu titlul de TVA.

În motivarea acțiunii s-a arătat că reclamanta a fost înființată în baza Legii nr.31/1990 republicată având ca obiect de activitate cercetarea și dezvoltarea în agricultură și cultură vegetală. În vederea începerii activității, la data de 25 mai 2000 reclamanta a încheiat contractul nr.3/SPR cu societatea «Y», având ca obiect vânzarea-cumpărarea a 6000 t. soia, cumpărătorul plătind un avans de 600.000 dolari USD în baza art.6 din contract. Odată cu plata avansului reclamanta a precizat că a plătit din eroare și TVA (în perioada mai, iunie, iulie 2000). Ca urmare a acestei erori, reclamanta a formulat, la data de 23 august 2000, cerere de rambursare a TVA către Administrația Finanțelor Publice, însă cererea a fost respinsă. În continuare reclamanta a solicitat rambursarea TVA în mai multe rânduri dar aceasta nu i-a fost restituită, deși prin procesul verbal din data de 31 iulie 2000 s-a stabilit că are drept de rambursare a TVA.

La data de 30 octombrie 2001 reclamanta și-a precizat acțiunea arătând că își majorează pretențiile inițiale cu suma reprezentând penalități de întârziere la rambursarea TVA în cotă de 0,15% pe zi, care i-ar fi perceput-o pârâtul dacă ar fi fost creditorul sumei reprezentând TVA sau rata inflației plus dobânda legală prevăzută de Ordonanța

Guvernului nr.9/2000. Reclamanta a arătat ulterior că pârâtul i-a achitat suma pretinsă cu titlu de TVA cu O.P. nr. 1156, plus alte sume, la data de 18 octombrie 2001.

Prin sentința civilă a Curții de Apel «X»- Secția contencios administrativ, acțiunea a fost admisă în parte. S-a anulat decizia contestată, s-a respins capătul de cerere privind restituirea sumei ca fiind rămas fără obiect și pârâtul a fost obligat la daune materiale reprezentând rata inflației și plus cheltuieli de judecată.

Instanța a reținut că pârâtul a rambursat reclamantei suma datorată cu titlul de TVA după data formulării acțiunii la 18 octombrie 2001 că refuzul inițial de restituire a sumei demonstrează culpa pârâtului care a produs reclamantei (comerciant) daune prin aceea că nu a putut să utilizeze suma de bani plătită din eroare, a fost afectată de procesul de inflație iar dobânda este datorată conform art.2 și 3 din Ordonanța Guvernului nr.9/2000, sumele fiind calculate prin raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs în termen Ministerul Finanțelor Publice.

În motivarea recursului s-a arătat că instanța a reținut greșit că reclamanta a achitat din eroare TVA la data avansului, deoarece, potrivit art.10 alin.2 din O.U.G nr. 17/2000, obligația de plată a TVA de către reclamantă s-a născut pentru fiecare rată în parte fiind vorba de un contract pentru livrări de bunuri cu plata în rate; că dispozițiile art.19 lit.b) din O.U.G. nr. 17/2000 nu erau îndeplinite, privind deducerea TVA solicitată de reclamantă, întrucât reclamanta nu era proprietara bunurilor. Verificând cauza în funcție de motivele de recurs formulate, care se încadrează în dispozițiile art. 304, pct. 9 Cod procedură civilă, Curtea a constatat că recursul nu era fondat.

Din actele contabile, din raportul de expertiză contabilă și din cuprinsul contractului încheiat cu firma vânzătoare a seminței de soia a rezultat că reclamanta, cumpărătoare, în perioada mai, iunie, iulie 2000 a achitat tranșe de avans în baza contractului nr.3/SPR din 25 mai 2000, plătind și TVA. Organele fiscale au refuzat restituirea TVA. În decizia Ministerului Finanțelor Publice s-a precizat că nu sunt întrunite cerințele art.19 lit.b) din O.U.G.nr. 17/2000, întrucât reclamanta nu a demonstrat la data formulării cererii că bunurile erau proprietatea sa.

Punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice a fost nelegal, deoarece își au aplicabilitatea în speță dispozițiile art.12 alin.3 din O.U.G. nr. 17/2000. Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile (alin.2 al art.12 din O.U. nr. 17/2000). Potrivit alin.3 al art.12 din O.U.G. nr. 17/2000, prin derogare de la prevederile alin.2, exigibilitatea poate fi anticipată faptului generator, în condiții stabilite prin normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000. Prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000 au fost aprobate Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000. La cap.VII din Norme, pct.7.9 lit.c) referitor la art.12 din ordonanță, se stabilește că „exigibilitatea TVA este anticipată faptului generator atunci când se încasează avansuri» iar la cap. X din Norme se prevede că faptul generator și exigibilitatea din ordonanță se aplică în mod corespunzător și cumpărătorilor.

În cauza de față reclamanta era cumpărător al semințelor de soia, a achitat facturile pentru plata în avans (mai - iulie 2000), a înregistrat TVA înscris în facturile emise de vânzător la TVA deductibil dar nu a mai beneficiat de rambursarea TVA, rambursarea prevăzută de art.23 din O.U.G. nr. 17/2000. Ulterior, prin procesul verbal din data de 1 august 2000 al Administrației Finanțelor Publice s-a prevăzut că pentru perioada respectivă reclamantei trebuie să-i fie rambursată TVA iar la data de 18 octombrie 2001

reclamantei i-a fost restituită suma respectivă cu O.P. nr. 1156. În acest mod pârâțul a stins prin plată obligația de rambursare a TVA.

Având în vedere considerentele expuse care suplinesc parțial motivarea sentinței, se constată că primul capăt de acțiune a rămas fără obiect. Întrucât plata sumei solicitate s-a efectuat cu întârziere de 390 zile, în mod corect pârâțul a fost obligat la daune astfel cum a reținut instanța de fond. Suma stabilită reprezintă rata inflației suportată de reclamantă, care nu a putut utiliza suma de bani de la data la care trebuia să-i fie restituită - august 2000 – și dobânda legală a sumei datorate.

În concluzie, recursul a fost respins ca nefondat, în cauză neexistând motive de casare de ordine publică a sentinței, conform dispozițiilor art.306 alin.2 Cod procedură civilă.

Comentariu

Instanța Supremă, în speță, nu a luat în considerare obiectul contractului de vânzare-cumpărare, care era un lucru de gen, din acest aspect decurgând consecințe în ceea ce privește transferul dreptului de proprietate.

67. TVA datorată la data încasării avansurilor de la clienți și a taxelor de participare la licitații.

La o societate comercială organele de control fiscal au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor înregistrate în contul 419 "*clienți creditori*" precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă taxelor de participare la licitații înregistrate în contul 462 "*creditori diverși*".

Prin contestația formulată, contestatoarea a precizat că organele de control au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată în plus față de societate pentru conturile 462 și 419, care nu se justifica întrucât în contul 462 erau înregistrate sume din taxe de licitații care au fost rambursate luna următoare și sume privind plata salariilor la centre virate prin contul 481 și neînregistrate în luna respectivă ca plată. Sumele calculate de organele de control au rezultat din aplicarea eronată a cotei de 22% taxa pe valoarea adăugată și nu 11% cât se aplica pentru medicamentele veterinare. Suma din luna iulie reprezintă avans pentru lucrări de cercetare la care se aplica cota zero de taxa pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea datorează diferența de taxă pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor de la clienți și dacă taxele de participare la licitații erau impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În drept, pct. 7.6 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

"Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când:

c) se încasează avansuri, î...ș".

Pct. 1.4 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea

Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

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

l) organizarea de licitații; î...ș”

În ceea ce privește afirmația societății contestatoare referitoare la faptul că diferențele de taxa pe valoarea adăugată au rezultat din aplicarea cotei de 22% și nu de 11% cât se aplica pentru medicamentele veterinare, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin contestație societatea a precizat că sumele la care s-a aplicat taxa pe valoarea adăugată reprezentau *“taxe licitații, salarii, compensări”* fără a anexa în susținerea cauzei documente din care să fi rezultat situația prezentată.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță, s-a reținut că în mod legal organele de control au determinat în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată de plată fapt pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**