

X. TVA colectată

106. **Obligația de a colecta, evidenția și vira TVA în cazul transferului dreptului de proprietate a unui imobil către o terță societate prin executare silită**

În vederea recuperării creanțelor datorate de societatea „X” o contestatoarea, o bancă a scos la vânzare prin executare silită un imobil aflat în proprietatea debitorului. Conform unei sentințe civile și a încheierii unei instanțe judecătorești din 26.11.1999, imobilul în cauză a trecut în proprietatea unei alte societăți pentru o anumită sumă care a inclus și taxa pe valoarea adăugată.

Organele de control fiscal au stabilit că banca contestatoare avea obligația să evidențieze și să vireze la buget taxa pe valoarea adăugată. În urma verificării încasării ratelor aferente imobilului adjudecat de societatea cumpărătoare ca urmare executării silită efectuată de bancă s-a constatat că aceasta din urmă nu a înregistrat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 9 și art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 9 și art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA. Pentru nerespectarea termenului de plată au fost calculate majorări de întârziere.

Prin contestația formulată, contestatoarea a precizat faptul că era titulara unui drept de ipotecă asupra imobilului în cauză. Potrivit dispozițiilor Codului civil care reglementează instituția ipotecii, aceasta este o garanție reala imobiliară având caracterul juridic al unui drept real accesoriu. Ipoteca a produs efecte atât față de debitor cât și față de creditor astfel încât debitorul a păstrat mai departe deținerea imobilului ipotecat și avea dreptul să-i culeagă fructele **ca orice proprietar** iar creditorul se bucura de un drept de urmărire și de un drept de preferință. Contestatoarea a considerat că obligația de a înregistra și a plăti taxa pe valoarea adăugată revine proprietarului bunului, precizând că a fost titulara unui drept de ipotecă și nu a dreptului de proprietate asupra imobilului vândut. În acest sens, banca a invocat prevederile art. 8 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA. Contestatoarea a considerat că în speță nu erau aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare întrucât acest act normativ a fost abrogat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA.

De asemenea, contestatoarea a considerat că în speță nu erau aplicabile prevederile art. 9 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA întrucât nu a întocmit nici o factură care să ateste transferul dreptului de proprietate asupra imobilului în cauză. Contestatoarea a precizat că în încheierea instanței judecătorești pronunțată în data de 26.11.1999 nu s-a menționat persoana căreia îi revine obligația de a plăti taxa pe valoarea adăugată ci doar faptul că prețul de adjudecare cuprinde și taxa pe valoarea adăugată. Contestatoarea a precizat și faptul că societățile bancare nu sunt plătitoare de TVA.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă în cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun imobil către o terță societate, prin executare silită, obligația de a întocmi factura și de a colecta, evidenția și vira taxa

pe valoarea adăugată revenea debitorului sau băncii creditoare.

În drept, art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, cu modificările și completările ulterioare preciza:

“În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

î...ș b) transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum și între aceștia și instituții publice sau persoane fizice î...ș”.

În legătură cu aceste prevederi, pct. 1.5 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

“Intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile privind transferul proprietății bunurilor imobiliare, indiferent de forma juridică prin care se realizează, potrivit precizărilor de la pct. 1.1 din prezentele norme.

î...ș Prevederile pct. 1.3 din prezentele norme se aplică și în cazul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile prin executare silită”.

Astfel, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, invocate la pct. 1.5 din același act normativ preciza:

“Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile prin executare silită intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată când debitorul este agent economic înregistrat la organul fiscal competent ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa aferentă bunurilor mobile predate prin executarea silită.

Nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile supuse executării silite, dacă debitorul este persoană fizică, persoană juridică neînregistrată la organul fiscal competent ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, precum și când bunurile în cauză sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată”.

În ceea ce privește plătitorii taxei pe valoarea adăugată, art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 21/1996 preciza:

“Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, potrivit prezentei ordonanțe, se plătește de către î...ș agenții economici înregistrați la organele fiscale competente ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru livrările de bunuri mobile, transferul proprietății bunurilor imobiliare și prestările de servicii supuse taxei pe valoarea adăugată în cotele prevăzute la art. 17 lit. A și B din prezenta ordonanță î...ș”.

În ceea ce privește modul de evidențiere a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile, la pct. 11.9 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza:

“Transferul proprietății bunurilor în executarea creanțelor se consemnează în mod obligatoriu în facturi emise de agenții economici în condițiile prevăzute la art. 25 din ordonanță, indiferent dacă vânzarea a avut loc pe bază de licitație sau dacă bunurile au fost predate pe bază de înțelegere între debitor și creditor”.

Aceste prevederi legale se regăseau, cu unele modificări de formă și la art. 2 și

art. 8 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, respectiv la pct. 1.11 și pct. 11.9 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Prin urmare, în cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, prin executare silită, obligația de a întocmi factura și de a colecta, evidenția și vira taxa pe valoarea adăugată revine debitorului - proprietar al imobilului și nu băncii, așa cum eronat au stabilit organele de control. În concluzie, așa cum s-a reținut mai sus cât și prin hotărârile judecătorești pronunțate, banca nu a fost proprietara imobilului vândut prin executare silită, proprietatea asupra acestuia aparținând debitoarei.

Nu a putut fi, de asemenea, reținută constatarea organului de control și invocarea de către acesta a art. 9 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA deoarece nu s-a făcut dovada emiterii facturii de către bancă. Având în vedere cele de mai sus, **contestația a fost admisă.**

107. Condițiile de colectare a TVA aferentă veniturilor obținute din vânzarea de mijloace fixe prin executare silită.

O societate a fost declarată în stare de faliment printr-o sentință civilă a unui tribunal, urmare a cererii introduse de o bancă comercială. Prin această sentință a fost desemnat judecătorul sindic pentru administrarea falimentului. Hotărârea a rămas definitivă și irevocabilă prin respingerea apelului formulat de debitoare, de către Curtea de Apel teritorială și a recursului de către Curtea Supremă de Justiție, în luna noiembrie 1994. În perioada derulării falimentului s-au efectuat vânzări de bunuri din averea debitoarei, respectiv a societății contestatoare, în scopul acoperirii datoriilor către creditorii incluși în tabloul de distribuire întocmit de judecătorul sindic, prin organizarea de licitații de către tribunal, prin executor judecătoresc.

Printr-o sentință civilă, Tribunalul a hotărât închiderea procedurii falimentului, constatând că au fost achitate toate creanțele din tabloul creditorilor, prin distribuiri făcute din vânzarea parțială a bunurilor debitoarei, inclusiv către direcția generală a finanțelor publice teritoriale, cu toate că, printr-o adresă, aceasta a reclamat faptul că debitoarea mai avea de plătit o creanță reprezentând impozite și taxe aferente clădirilor și terenului pe care-l deține în proprietate. Prin sentința de închidere a falimentului, Tribunalul a hotărât că sumă reclamată nu reprezintă obligații ale contestatoarei și, de asemenea, a hotărât ca aceasta să-și continue activitatea cu restul activelor rămase.

Prin procesul verbal contestat, organele de control au constatat societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din vânzarea de mijloace fixe, bunuri mobile și imobile, operațiune care intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform art. 2 și art. 17 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată.

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că a fost declarată în stare de faliment iar după declararea falimentului s-a trecut la executarea silită, vânzările de bunuri mobile și imobile făcându-se de către Tribunal prin executorul judecătoresc.

Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de către organele de control la veniturile obținute din vânzarea mijloacelor fixe prin executare silită nu a fost datorată, în opinia contestatoarei, întrucât în anexa la Decizia nr. 9/1997 se preciza că operațiunea era

scutită de taxa pe valoarea adăugată și când debitorul, deși era înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile în cauză. Bunurile vândute la licitație după declararea falimentului erau bunuri pentru care nu s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fiind achiziționate înainte de intrarea în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992, în acest caz transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor prin executare silită nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili condițiile de colectare a taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din vânzarea de mijloace fixe prin executare silită.

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

”În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

a) livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;

b) transferul proprietății bunurilor imobiliare între agenții economici, precum și între aceștia și instituții publice sau persoane fizice; î...ș” iar art. 13 din actul normativ menționat mai sus prevedea:

”Baza de impozitare este determinată de: î...ș

g) prețurile vânzărilor efectuate din depozitele vămii sau stabilite prin licitație.”

Art. 17 din aceeași ordonanță stipula că “În România se aplică următoarele cote: Cota de 18% pentru operațiunile privind livrările de bunuri, transferurile imobiliare î...ș”

Prin Decizia nr. 8/1996 s-au aprobat următoarele soluții pentru aplicarea art.13 din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată:

”Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile și imobile prin executare silită intră în sfera de aplicare a T.V.A., conform art. 2 din ordonanță. Caracterul impozabil sau scutit de T.V.A. este determinat de calitatea plătitorului, astfel: î...ș

b) operațiunea este scutită de T.V.A. dacă, î...ș debitorul, deși este agent economic înregistrat ca plătitor de T.V.A., nu și-a exercitat dreptul de deducere prevăzut de lege pentru T.V.A. aferentă bunurilor mobile și imobile în cauză; î...ș

d) agenții economici sunt obligați să comunice în scris, organelor fiscale la care sunt înregistrați ca plătitori de T.V.A. toate cazurile în care s-a declanșat procedura de executare silită.

Organele fiscale au obligația ca, pe baza comunicărilor primite sau din oficiu, pe baza afișelor sau publicațiilor de vânzare, să ia măsuri pentru introducerea titlului de creanță reprezentând T.V.A. cuvenită bugetului de stat; î...ș

e) transferul proprietății bunurilor în executarea creanțelor se consemnează în mod obligatoriu în facturi emise de agenții economici în condițiile prevăzute de art. 25 din ordonanță, indiferent dacă vânzarea a avut loc pe bază de licitație sau dacă bunurile s-au predat pe baza de înțelegere între debitor și creditor.”

Aceste soluții au fost preluate și în Decizia nr. 9/1997, care a înlocuit Decizia nr. 8/1996 și care a fost în vigoare până la data apariției Hotărârii Guvernului nr. 512/1998

cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, pct. 1.3 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

”Transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile prin executare silită intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată când debitorul este agent economic înregistrat la organul fiscal competent ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa aferentă bunurilor mobile predate prin executarea silită” iar la pct. 1.5 din același act normativ se stipula: *“În...ș prevederile pct.1.3 din prezentele norme se aplică și în cazul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile prin executare silită.”*

Din analiza procesului verbal contestat nu a rezultat dacă organele de control au avut în vedere încadrarea operațiunilor efectuate de către contestatoare în prevederile legale menționate mai sus, în vigoare pentru perioada respectivă, dacă societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru mijloacele fixe vândute prin licitație în timpul derulării falimentului. În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, referitor la afirmația contestatoarei privind încadrarea în prevederile art.13 lit. b din Decizia nr. 9/1997, s-au invocat prevederile lit. d ale aceluiași articol din actul menționat, afirmându-se că nu au fost respectate de către contestatoare, respectiv aceasta nu și-a îndeplinit obligația de a anunța organele fiscale la care era înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în cazurile în care a fost declanșată procedura de executare silită. Alineatul 2 al lit.d din Decizia nr. 9/1997 invocat de organele de control arată că organele fiscale aveau obligația ca pe baza comunicărilor primite sau din oficiu, pe baza afișelor sau publicațiilor de vânzare să ia măsuri pentru introducerea titlului de creanță reprezentând taxa pe valoarea adăugată cuvenită bugetului de stat. Din cuprinsul art.13 și al literei d nu rezultă că obligația de a comunica organelor fiscale cazurile în care s-a declanșat procedura de executare silită era o condiție absolut necesară pentru ca operațiunea de transfer de proprietate asupra bunurilor mobile și imobile prin executare silită să fie considerată scutită de taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile legale aplicabile în speță, s-a reținut că pentru ca operațiunea privind transferul proprietății bunurilor prin executare silită să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată trebuiau îndeplinite două condiții și anume debitorul să fie agent economic înregistrat la organul fiscal competent ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată și să-și fi exercitat dreptul de deducere pentru taxa aferentă bunurilor mobile predate prin executare silită.

Întrucât pe baza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu s-a putut stabili dacă pentru bunurile ce au făcut obiectul transferului dreptului de proprietate prin executare silită, contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor acestor bunuri, nu s-a putut reține în sarcina contestatoarei îndeplinirea sau neîndeplinirea celor două condiții menționate mai sus pentru ca bunurile în cauză să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. În consecință, **s-a desființat procesul verbal**, urmând ca alte organe de control decât cele care au încheiat procesul verbal contestat să procedeze la reverificarea situației de fapt privind încadrarea sau neîncadrarea contestatoarei în cele două condiții prevăzute de actele normative invocate precum și celelalte argumente ale contestatoarei.

108. Obligația de a colecta TVA pentru activele vândute unei alte societăți, posesoare a unui certificat provizoriu de investitor într-o zonă defavorizată

În luna mai 2000, o societate comercială în calitate de lichidator al unei alte societăți a vândut activele acesteia din urmă către o terță societate. Deoarece cumpărătorul a prezentat un certificat provizoriu de investitor în zona defavorizată, societatea în lichidare nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor vândute. Prin procesul-verbal de control s-a constatat că au fost vândute prin licitație activele societății în lichidare către o terță cumpărătoare, fără să se colecteze însă taxa pe valoarea adăugată aferentă, în baza unui certificat de investitor în zona defavorizată deținut de cumpărător.

Prin contestație, societatea a precizat că, întrucât la data emiterii facturii cumpărătorul a prezentat un certificat de investitor în zona defavorizată, factura aferentă bunurilor cumpărate a fost întocmită fără TVA. În acest sens, contestatoarea a invocat prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.

24/1998, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la faptul că societățile ce își desfășurau activitatea în zone defavorizate beneficiau, pentru investițiile nou create, de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile achiziționate în acest scop. De asemenea, contestatoarea a invocat o adresă emisă de direcția generală a finanțelor publice și controlului financiar de stat a județului în cauză, prin care s-a comunicat societății în lichidare faptul că se putea emite factura fără TVA dacă erau îndeplinite condițiile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998. Mai mult, contestatoarea a invocat o adresă a Agenției de dezvoltare regională nord - vest, prin care s-a considerat că societatea cumpărătoare putea beneficia, în baza certificatului de investitor în zona defavorizată de toate facilitățile prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998, Ministerul Finanțelor precizând printr-o altă adresa tocmai faptul că încadrarea operațiunii în cauză în prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 revenea Agenției naționale de dezvoltare regională.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea în lichidare, prin lichidatorul acesteia, avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru activele vândute în luna mai 2000 unei alte societăți, posesoare la acea dată a unui certificat provizoriu de investitor într-o zonă defavorizată.

În drept, art. 6 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, republicată precizează:

“Societățile comerciale cu capital majoritar privat, persoane juridice române, precum și întreprinzătorii particulari sau asociațiile familiale, autorizate conform Decretului - lege nr. 54/1990 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice pe baza liberei inițiative, care își au sediul și își desfășură activitatea în zona defavorizată, beneficiază pentru investițiile nou-create de următoarele facilități:

a) scutirea de la plata î...ș taxei pe valoarea adăugată pentru mașinile, utilajele, instalațiile, echipamentele, mijloacele de transport, alte bunuri amortizabile, produse în țară, în vederea efectuării și derulării de investiții în zonă”.

În ceea ce privește modul concret în care se acordă scutirea la plata taxei pe valoarea adăugată, art. 7 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 525/1999 preciza:

“În actele vamale sau de comercializare, referitoare la bunurile pentru care nu s-au plătit taxele vamale și taxa pe valoarea adăugată, conform art. 5 alin.

(1) lit. a) din ordonanță, se va face mențiunea ‘scutit de plata taxei vamale’, respectiv, ‘scutit de plata TVA’.

Prin urmare, în cazul vânzării de bunuri amortizabile, produse în țară, către societăți considerate investitori în zona defavorizată, furnizorii nu aveau obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată, cu condiția înscrierii în documentele de comercializare, respectiv în facturile de vânzare a mențiunii *“scutit de plata TVA”*.

În ceea ce privește dobândirea calității de investitor în zona defavorizată, art. 5 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 privind regimul zonelor defavorizate, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 525/1999 preciza:

“(1) facilitățile prevăzute de lege se acordă în baza certificatului de investitor în zonă defavorizată, certificat care se eliberează la cererea agentului economic de către Agenția pentru dezvoltare regională în a cărei rază de competență teritorială se află sediul principal al agentului economic.

În...ș (4) agenții economice care, aflându-se la începutul activității, nu pot face dovada privind efectuarea investiției, începerea activității și crearea de noi locuri de muncă pot solicita eliberarea unui certificat provizoriu de investitor în zona defavorizată pentru cel mult 3 luni. Dacă în această perioadă nu fac dovada îndeplinirii condițiilor prevăzute de ordonanță, sunt obligați să plătească, respectiv să restituie, contravaloarea tuturor facilităților de care au beneficiat în...ș”.

Așa cum s-a reținut anterior, contestatoarea, în calitate de lichidator al unei societăți în lichidare, a vândut activele acestei societăți către o terță societate, în baza unui certificat provizoriu de investitor în zona defavorizată, valabil până la data de 30.06.2000. Contestatoarea a anexat însă la dosarul cauzei, în completarea contestației, în conformitate cu art. 3 alin. (3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice potrivit căruia *“contestatorul poate depune în dovedirea contestației formulate acte care nu au fost avute în vedere de organul de control”*, un certificat de investitor în zona defavorizată emis pe numele societății cumpărătoare.

S-a reținut și faptul că direcția de specialitate în materie de TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv fosta direcție impozite indirecte a comunicat direcției generale a finanțelor publice și controlului financiar de stat a județului în cauză faptul că, *“potrivit art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998, autoritatea de reglementare pentru zonele defavorizate este Agenția Națională pentru Dezvoltare Regională, fapt pentru care considerăm că este de competența sa încadrarea vânzărilor de hale și uzine în prevederile art. 6 lit. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998”*, în condițiile în care Agenția de Dezvoltare Regională Nord - Vest a comunicat către contestatoare faptul că societatea cumpărătoare *“poate beneficia de toate facilitățile prevăzute prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 în baza certificatului de investitor în zona defavorizată”*.

De asemenea, direcția administrării veniturilor statului din cadrul direcției generale a finanțelor publice și controlului financiar de stat a județului în cauză a comunicat către societatea cumpărătoare următoarele:

“În baza Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 și a Hotărârii Guvernului nr. 203/1999, scutirea de la plata TVA se acordă de către furnizori, în baza certificatului de investitor în zona defavorizată pentru mașinile, utilajele, instalațiile, echipamentele etc. produse în țară, în vederea efectuării și derulării investiției.

Atestarea dreptului de a beneficia de înlesnirile prevăzute de lege se face ulterior prin control fiscal ce se efectuează la beneficiar, prin procesul verbal de control ce se încheie în urma verificării.

Nerespectarea condițiilor în care a fost atribuit certificatul de investitor conduce la anularea înlesnirilor, răspunzător fiind beneficiarul înlesnirii.

În concluzie, furnizorul care respectă prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 24/1998 are posibilitatea să emită către dvs. facturi fără TVA, în baza certificatului de investitor provizoriu î...ș care este valabil până la data de 30.06.2000”.

S-a reținut însă și faptul că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, tranzacția în cauză se încadra în categoria operațiunilor scutite care, potrivit art. 5 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 *“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”.*

Astfel, art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 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”.

Din documentele anexate la dosarul cauzei nu a rezultat dacă, la data achiziționării, societatea în lichidare și-a exercitat dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor în cauză, vândute ulterior către societatea cumpărătoare, pentru a se putea stabili dacă societatea în lichidare, prin lichidatorul acesteia avea obligația de a recalcula taxa pe valoarea adăugată deductibilă, conform prevederilor art. 20 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 10.16 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 iar organele de control nu au făcut nici o precizare în acest sens.

Având în vedere cele de mai sus **s-a desființat procesul verbal** contestat, în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor precizate anterior.

109. Obligația de colectare a TVA în sistemul de vânzare prin distribuitori

O societate comercială a încheiat contracte denumite *“contracte de depozit în vederea vânzării”* cu diverși colaboratori denumiți mandatar – distribuitor. Conform acestor contracte, societatea a livrat mărfuri pe baza de aviz de însoțire a mărfurilor care erau depozitate la distribuitori și comercializate de aceștia la prețuri proprii, fără să întocmească facturi fiscale și să colecteze taxa pe valoarea adăugată. Prin procesul-verbal

organele de control au constatat că în perioada ianuarie - decembrie 2000, societatea a livrat către diverși beneficiari mărfuri constând în anvelope și acumulatori auto import pentru care a întocmit avize de însoțire a mărfurilor. În unele situații aceste avize conțineau numai denumirile produselor și cantitățile livrate, în majoritatea cazurilor pe lângă aceste elemente era înscris și prețul unitar și valoarea. Mărfurile livrate conform avizelor de însoțire se aflau depozitate la societățile beneficiare în baza contractelor de depozit în vederea vânzării, fiind comercializate de către acestea la prețuri proprii și utilizând facturi fiscale din gestiunile proprii. Conform prevederilor legale societatea avea obligația să întocmească facturi fiscale în termen de 3 zile de la data livrării mărfurilor și să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă

Prin contestația formulată, societatea a susținut că sistemul de distribuție și comercializare al anvelopelor și acumulatorilor auto se compunea din vânzarea directă și colaborarea cu distribuitori pe baza unor contracte de depozitare în vederea vânzării. Aceștia din urmă primeau marfa în custodie pe baza de aviz de însoțire a mărfurilor și a unui proces verbal de predare - primire tip, o depozitau și o vindeau în nume propriu. La contestatoare, mărfurile depuse în vederea prezentării și vânzării la acești mandatar erau înregistrate în contabilitate în contul 357 "*Mărfuri aflate în custodie la terți*", cont care se debita cu mărfurile livrate și se credita cu contravaloarea mărfurilor care se vindeau.

Societatea a considerat că prin transferurile de mărfuri din depozitul central al societății în spațiile puse la dispoziție de către mandatarii - distribuitori nu se realiza o livrare de marfă în sensul prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/2000 și a Hotărârii Guvernului nr. 401/2000 ci se realiza numai o operațiune de manipulare de marfă, de transport dintr-un loc de depozitare în altul fără a se realiza și transferul dreptului de proprietate impus de lege. Mai mult, în practica societății, la începerea colaborării cu fiecare mandatar se încheia un contract de depozit în vederea vânzării iar la pct. 5.1.2 din contract se stipula clar că deponentul păstra proprietatea asupra produselor până la momentul în care depozitarul găsea un potențial cumpărător. În urma raportului de comandă întocmit de către mandatarul - distribuitor, societatea întocmea facturi fiscale pentru vânzarea produselor solicitate, facturi care erau documente purtătoare de taxă pe valoarea adăugată. Societatea a considerat că un contract de depozit spre vânzare întrunea atât elementele unui contract de depozitare cu titlu gratuit cât și elementele unui contract de mandat. Conform dispozițiilor contractuale, mandatarul - distribuitor avea ca atribuție principală depozitarea mărfurilor într-un spațiu propriu destinat acestei activități dar avea și atribuții de expunere spre vânzare. În contract nu se făcea referire la plata unei sume de bani de către contestatoare pentru aceste activități desfășurate, ceea ce se încadra în art. 15321536 Cod Civil, completate cu art. 374-379 Cod Comercial.

Așadar, pe toată durata contractului de mandat nu exista o vânzare între societate și mandatarul - distribuitor. În relațiile comerciale transmiterea proprietății asupra unor mărfuri putea face obiectul unor contracte comerciale. În contractul de depozit spre vânzare, una din clauzele impuse cu precădere era aceea că mărfurile rămâneau în proprietatea contestatoarei până la găsirea de către colaboratori a unui cumpărător.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili data la care societatea contestatoare avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care sistemul de vânzare al societății îl reprezenta vânzarea prin distribuitori conform unor contracte de depozitare în vederea vânzării încheiate între aceștia și

contestatoare.

În drept, în perioada ianuarie - martie 2000 era în vigoare Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, modificată și completată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999 care la art. 11 preciza:

“Pentru operațiunile prevăzute mai jos, obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:

Î...ș b) data vânzării bunurilor către beneficiari, în cazul operațiunilor efectuate prin intermediari sau consignație; î...ș”

De asemenea, pentru perioada martie - decembrie 2000 își găsea aplicabilitatea art. 11 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care prevedea:

“Pentru operațiunile prevăzute mai jos obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la:

Î...ș c) data vânzării bunurilor către beneficiari, în cazul operațiunilor efectuate prin intermediari sau prin consignație; î...ș”

Având în vedere cele precizate mai sus și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea contestatoare a încheiat contracte de depozit în vederea vânzării cu mai mulți distribuitori. Astfel, la capitolul I din contract erau denumite părțile contractante, respectiv:

1 - *“deponentul”*, contestatoarea.

2 - *“depozitarul”*, societatea beneficiară.

La Cap. III din contractul de depozit în vederea vânzării se preciza: *“produsele î...ș rămân în proprietatea Deponentului până la momentul vânzării efective de către Depozitar”* iar la Cap. IV referitor la *“preț și condițiile de plată”* se stipula: *“î...ș Depozitarul raportează vânzările zilnice prin transmiterea “Raportului zilnic de vânzări”. Deponentul emite factura pe produsele vândute, rămând ca plata să fie făcută în 24 ore de la transmiterea facturii. Confirmarea plății către Deponent se face prin transmiterea către acesta a copiei O.P. În ziua următoare efectuării operațiunii”*.

Totodată la Cap. V *“Drepturile și obligațiile părților”* se prevedea:

“5.1.1. Obligațiile Deponentului:

Î...ș Întocmește factura fiscală cu produsele vândute comunicate de Depozitar prin “Raport zilnic de vânzare”, la prețurile rezultate din aplicarea cursului schimb DEM/ leu din ziua vânzării efective, comunicate de Deponent” î...ș

5.1.2. Drepturile Deponentului:

Î...ș “Păstrează proprietatea asupra produselor până la momentul vânzării acestora de către Depozitar”

5.2.2. Drepturile Depozitarului:

Î...ș “întocmește prețurile de vânzare proprii conform Cap. IV”.

Astfel, contractul de depozit era contractul prin care o persoană, deponent, încredința un lucru altei persoane, depozitar, care se obligă să-l păstreze pe o perioadă determinată sau nedeterminată și să-l restituie la cerere. Prin încheierea contractului de depozit nu se transmitea dreptul de proprietate. Având în vedere cele de mai sus, s-a reținut că deponentul, respectiv societatea contestatoare furniza pe bază de aviz de însoțire a mărfii produsele stabilite prin contract depozitarului - distribuitor. Astfel, produsele rămâneau în proprietatea contestatoarei până în momentul vânzării efective de către distribuitor, care raporta vânzările zilnice prin transmiterea *“raportului zilnic de*

vânzări” iar contestatoarea emitea factura pe produsele vândute.

În acest sens, din punct de vedere al exigibilității taxei pe valoarea adăugată, esențial era faptul că dreptul de proprietate asupra mărfii aparținea furnizorului până în momentul vânzării către client, aceasta fiind o prevedere expresă în contract. Transferul dreptului de proprietate opera între societatea contestatoare și terțul dobânditor doar în momentul în care distribuitorul vindea terțului, în nume propriu dar pe seama contestatoarei, mărfurile care i-au fost încredințate în acest scop.

Potrivit pct. 1.1 din Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată și 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: *“Livrarea de bunuri mobile constituie transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoanele care acționează în numele acestora.”*

Astfel, numai în condițiile transmiterii dreptului de proprietate devenea aplicabilă încadrarea organelor de control în prevederile pct. 11.7 din actele normative menționate mai sus care prevedeau: *“Î...ș Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire furnizorii sunt obligați ca în termen de 3 zile lucrătoare de la data livrării să emită facturi fiscale și să le transmită clienților”.*

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că la dosarul cauzei nu se aflau anexate toate contractele încheiate de contestatoare cu distribuitorii pentru a putea fi analizate și încadrate în dispozițiile legale menționate și nici balanțele de verificare și notele contabile, pentru a analiza modul de înregistrare în contabilitate a acestor operațiuni, **s-a desființat procesul verbal** contestat, urmând ca organele de control să procedeze la o nouă verificare ținând cont de cele precizate mai sus.

110. Obligația de a colecta TVA pentru vânzarea unor imobile de locuințe de către o societate cu capital majoritar de stat

În perioada martie - decembrie 2000, societatea contestatoare a încasat contravaloarea ratelor din vânzarea camerelor din căminele de locuit fără a colecta taxa pe valoarea adăugată, pe motiv că imobilele respective au fost construite și date în folosință în anul 1978 din fondurile statului și prin urmare vânzarea lor nu intră sub incidența taxei pe valoarea adăugată. Organele de control fiscal au procedat la stabilirea unei diferențe de taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor vânzări.

Prin contestația formulată, societatea a susținut că vânzarea locuințelor din căminele de nefamiliști s-a realizat în baza Legii nr.85/1992 privind vânzarea de locuințe și spații cu altă destinație construite din fondurile statului și din fondurile unităților economice sau bugetare de stat. Legea menționată mai sus prevedea faptul că locuințele vor fi vândute titularilor cu plata integrală sau în rate. Deși aceasta lege a fost modificată și completată prin Legea nr. 76/1994 și Legea nr.79/1995 când Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 era în vigoare, în conținutul articolului privitor la modul de evaluare și vânzare a locuințelor nu s-a făcut nici o referire la taxa pe valoarea adăugată, elementele luate în calcul la stabilirea prețului de vânzare a acestora fiind prețul de vânzare stabilit prin Decretul - lege nr. 61/1990, coeficienții de uzură stabiliți prin Decretul nr. 93/1977, indicele de creștere a salariului minim brut pe țară la data cumpărării față de cel existent la data intrării în vigoare a Legii nr. 85/1992.

Față de cele de mai sus, societatea a considerat că includerea taxei pe valoarea adăugată în prețul de vânzare către titularii contractelor de închiriere a locuințelor construite din fondurile societății era lipsită de temei legal. Ținând cont de faptul că locuințele vândute au fost date în folosință în anul 1978 deci înaintea de introducerea taxei pe valoarea adăugată, a rezultat că vânzările respective nu intrau în sfera de cuprindere a taxei pe valoarea adăugată, fiind aplicabile și prevederile pct. 2.2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru vânzarea unor imobile de locuințe în condițiile în care aceasta nu era o societate cu capital integral de stat.

În drept, art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

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

b) transferul proprietății bunurilor imobile între contribuabili, precum și între aceștia și persoane fizice; î...ș”

Pct. 2.2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Nu se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată:

a) vânzarea către populație a imobilelor sau părților de imobile aflate în proprietatea statului, date în folosință înainte de introducerea taxei pe valoarea adăugată; închirierea de imobile sau părți ale acestora, aflate în proprietatea statului, în scop de locuință; închirierea de spații în scop de locuință în cămine, locuințe de serviciu sau în alte spații destinate locuinței, cu condiția respectării prevederilor legale privind determinarea tarifului de închiriere.”

Având în vedere cele precizate mai sus și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei s-a reținut că imobilele respective au fost construite și date în folosință înainte de introducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv în anul 1978, au fost vândute către populație, dar nu se aflau în proprietatea exclusivă a statului la data vânzării. Contestatoarea era o societate pe acțiuni cu capital majoritar de stat și nu o societate cu capital integral de stat. În acest caz nu se puteau aplica prevederile pct. 2.2 din actul normativ menționat anterior, așa cum, de altfel, s-a pronunțat și direcția generală legislație impozite indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor, la o speță similară.

În concluzie, societatea contestatoare avea obligația de a calcula și evidenția taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării imobilelor în cauză conform art. 10 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată care prevedea:

“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.

Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii cu plata în rate obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată intervine la data prevăzută pentru plata ratelor.”

Referitor la afirmația societății contestatoare potrivit căreia locuințele vândute au fost date în folosință la 31.07.1978 și la 31.11.1978 deci înainte de introducerea taxei pe valoarea adăugată, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei

întrucât momentul transmiterii dreptului de proprietate a intervenit după introducerea taxei pe valoarea adăugată în legislație.

Față de cele de mai sus **s-a respins ca neîntemeiată contestația.**

111. Obligația de colectare a TVA pentru BCF-uri date pentru utilizare altei societăți

Prin procesul verbal organele de control fiscal au constatat că societatea a dat spre utilizare unei alte societăți, BCF-uri (bonuri cantități fixe) pe care nu le-a facturat și nici nu a înregistrat descărcarea lor. Astfel, au majorat TVA colectată conform art. 18 alin. (1) din Legea nr. 345/2002.

Prin contestația formulată, societatea a considerat că majorarea taxei pe valoarea adăugată colectată din luna iunie 2002 a fost total nejustă, organele de control afirmând că societatea a dat spre utilizare unei alte societăți, fără a mai factura, o cantitate de BCF-uri fără să documenteze acest fapt.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă pentru bonurile de consum date spre folosință unei alte societăți, societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În drept, art. 18 alin. (1) lit. a din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că *“baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.”

Din analiza procesului verbal contestat s-a reținut faptul că societatea a dat spre utilizare unei alte societăți bonuri de consum, fără a factura și fără a înregistra descărcarea acestora în contabilitate. De asemenea, s-a reținut faptul că societatea prin contestația formulată nu a adus argumente care să înlăture constatările organelor de control sau documente care să justifice modul de utilizare a acestor bonuri de consum.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că societatea nu a adus argumente și documente în susținerea contestației, care să înlăture constatările organelor de control, s-a reținut că acestea în mod legal au procedat la majorarea TVA colectată aferentă lunii iunie 2002, **contestația fiind respinsă ca neîntemeiată** și nesusținută cu documente.

112. Obligația colectării TVA aferentă bunurilor acordate clienților în cadrul campaniilor promoționale

În perioada ianuarie 2000 - iunie 2002, o societate nu a cuprins în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată valoarea bunurilor acordate clienților în cadrul campaniei promoționale efectuate. Organele de control au reîntregit taxa pe valoarea

adăugată colectată, ca urmare a constatării faptului că pentru bunurile acordate diverșilor clienți, societatea nu a încheiat contracte în care să se prevadă modul și criteriile de acordare a acestor bunuri. Astfel, prin procesul verbal de control s-a constatat că pentru bunurile acordate diverșilor clienți, în fiecare lună, în cadrul campaniei promoționale, nu au fost respectate prevederile art. 14 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind diminuarea bazei de impozitare a TVA și anume nu au fost încheiate contracte în care să se prevadă modul și criteriile de acordare a acestor bunuri.

Organul de control a constatat că începând cu data de 25.10.2001, prin modificarea art. 14 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 prin Legea nr. 547/2001, societatea nu mai avea dreptul de reducere a bazei de impozitare cu TVA pentru bunurile acordate clienților în vederea stimulării vânzării. Pe facturile fiscale întocmite, societatea a făcut distincție între bunuri acordate în cadrul companiei promoționale și reduceri de preț: bunurile date în cadrul companiei promoționale au fost înscrise în facturile fiscale în unitatea de măsură efectiv acordată (tone); în cadrul companiei promoționale au fost acordate și reduceri de preț care erau înscrise în facturile fiscale în lei; celelalte reduceri de preț au fost trecute în facturi fiscale în lei.

Ca urmare a nerespectării prevederilor legale mai sus menționate, organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate în cadrul campaniei promoționale.

Prin contestația formulată societatea a precizat că legislația privind taxa pe valoarea adăugată în vigoare pe perioada verificată, respectiv Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 făcea o distincție clară între discount-urile de natura reducerilor de preț și acordarea de bunuri în scopul stimulării vânzărilor, așa cum rezultă din art. 14 al Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. Societatea a precizat că din textele de lege mai sus menționate se putea constata că în timp ce discount-urile de natura remizelor și reducerilor de preț puteau fi acordate clienților fără obligația de a fi menționate în contractele încheiate între furnizor și client, dar existând obligația de a îndeplini condițiile precizate în normele pentru aplicarea legislației privind taxa pe valoarea adăugată, pentru a nu fi cuprinse în baza de impozitare, în cazul bunurilor acordate de furnizor direct clientului în vederea stimulării vânzărilor există obligația expres menționată în lege ca acestea să fie precizate în contracte, în caz contrar valoarea acestora va intra în baza de impozitare, respectiv în cazul furnizorului, acesta având obligația de a colecta TVA.

Din textele de lege anterior precizate a rezultat că exista obligația de a se prevedea în contracte condițiile de acordare numai în cazul bunurilor acordate de furnizori clienților în vederea stimulării vânzărilor, iar discount-ul acordat de societate pe perioada campaniei promoționale reprezenta o reducere de preț, așa cum a rezultat și din nota explicativă a directorului național de vânzări data organelor de control.

În perioada 01 iulie 2000 - 30 iunie 2002, contestatoarea, în cadrul campaniei promoționale care făcea parte din politica ei comercială a acordat discount-uri clienților săi sub forma reducerilor de preț variabile de la o perioadă la alta și de la o zonă geografică la alta. Societatea a precizat că, din analiza corespondenței comerciale, pe baza căreia se acorda discount-ul se putea constata faptul că acesta era de natura reducerilor de preț pentru care nu exista obligația de a se preciza în contractele încheiate,

precum și faptul că nivelul acestui discount era variabil în funcție de condițiile de pe segmentul de piață pe care era acordat, cât și de perioada din an când se acorda, ceea ce ar fi făcut dificilă precizarea în contract a nivelului acestui discount.

Din cele precizate mai sus ar rezulta clar că pe durata campaniei promoționale, societatea a acordat clienților sai o reducere de preț și nicidecum bunuri în vederea stimulării vânzărilor, iar în ceea ce privește consemnarea în unele facturi a acestor reduceri de preț se putea constata că a fost o eroare la emiterea facturilor prin înscrierea ca unitate de măsură “*tone*” în loc de “*lei*”.

Deși prin procedura emisă și aprobată la nivel de societate s-au stabilit modalitatea de emitere a facturilor în care a fost înscris acest discount, modul de consemnare a acestuia în facturi, înregistrările contabile ce trebuiau efectuate în evidența societății, urmare verificării efectuate de organele de control au fost găsite facturi fiscale în care acest discount a fost înscris în mod corect ca reducere de preț, înscriindu-se în coloana de unitate de măsură -lei-, iar în alte facturi pentru același discount, în coloana de unitate de măsură a fost menționat tone în loc de lei. Astfel, pentru același tip de discount, respectiv cel acordat pe durata campaniei promoționale, de natura unei reduceri de preț au fost emise, din eroare, facturi în care discount-ul acordat a fost consemnat diferit, ceea ce a condus la o concluzie eronată a organelor de control.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea avea obligația colectării TVA aferentă bunurilor acordate diverșilor clienți, în condițiile în care nu au fost încheiate contracte prin care să se prevadă condițiile de acordare a acestora.

În drept, art. 14 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza că “*nu se cuprind în baza de impozitare remizele și alte reduceri de preț acordate de furnizor direct clientului; bunurile acordate de furnizori clienților în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate.*”

Aceeași reglementare a fost prevăzută și de art. 14 lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată, cu toate modificările și completările ulterioare. S-a reținut faptul că nici la data efectuării controlului și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a prezentat contracte încheiate cu clienții beneficiari ai bunurilor acordate, contracte din care să rezulte modul de acordare a acestor bunuri. De asemenea, s-a reținut faptul că pentru bunurile acordate în cadrul campaniei promoționale, societatea a întocmit facturi fiscale în care la unitatea de măsură se menționa “*tone*”. Astfel, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că bunurile acordate în cadrul campaniei promoționale reprezentau de fapt o reducere de preț pentru care nu exista obligația colectării TVA aferentă. Mai mult, în cadrul campaniei promoționale au fost acordate și reduceri de preț care, în facturile fiscale, au fost înscrise în lei.

De asemenea, nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății referitoare la faptul că la data emiterii facturilor fiscale, înscrierea ca unitate de măsură “*tone*” și nu “*lei*” s-a datorat unei erori întrucât societatea nu a făcut dovada corectării respectivei erori.

Mai mult, art. 25, pct. B, lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, cu privire la obligația plătitorilor de TVA preciza că plătitorii de TVA au obligația “*să consemneze livrările de bunuri și/sau*

prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și să completeze toate datele prevăzute de acestea. î...ș”

Având în vedere cele de mai sus și întrucât pentru bunurile acordate de societate diversilor clienți, evidențiate în facturile fiscale emise, aceasta nu a întocmit contracte prin care să se prevadă condițiile de acordare a acestora, s-a reținut că organele de control în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei TVA colectată aferentă. Mai mult, începând cu data de 25 octombrie 2001, potrivit Legii nr. 547/2001 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevederile art. 14 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 referitoare la neinclusiunea în baza de impozitare a bunurile acordate de furnizori clienților în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate nu au mai fost menținute, astfel ca începând cu data de 25.10.2001, societatea nu mai avea dreptul la reducerea bazei de impozitare a TVA cu valoarea bunurilor acordate clienților în vederea stimulării vânzărilor. În consecință, **contestatia a fost respinsă ca neîntemeiată.**

113. Obligația de a factura și colecta TVA pentru prestările de servicii a căror contravaloare se încasează în natură în momentul recepției produselor aduse spre prelucrare.

Printr-un act de control supus procedurii contestării s-a constatat că un agent economic a executat prestări servicii pentru prelucrarea produselor vegetale cu plata în natură, beneficiarii acestor prestări fiind diverse persoane fizice și juridice care aduceau produsele agricole spre prelucrare. Unitatea prelua produsele agricole aduse spre prelucrare, efectuând recepția acestora și întocmind note de recepție pe baza de aviz de expedite pentru persoanele juridice iar pentru persoanele fizice doar pe baza recepției efectuată împreună cu persoană fizică. În momentul recepției se determina partea de produse finite ce revenea beneficiarului prelucrării. Pe baza recepției, agentul economic înregistra intrarea produselor agricole în gestiune ca pe o achiziție proprie, de la creditorii diverși. În continuare, produsele agricole intrau în procesul de fabricație în mod normal ca orice achiziție de materii prime de la furnizori, obținându-se produsele finite. Regularizarea acestora se făcea în momentul ridicării produselor finite ce li se cuveneau, pentru partea din produsele agricole prelucrată în beneficiul lor.

Acest mod de înregistrare a activității de prelucrare nu punea în evidență prestările de servicii cu plata în natură executate de agentul economic, rezultatul acestei activități aparând doar ca diferență de preț ce se încheia prin contul 121 “*Profit și pierderi*” în urma regularizării contului 462 “*Creditori diverși*” cu produsele finite ridicate de beneficiarii prelucrării. Astfel, agentul economic nu factura contravaloarea prestațiilor de servicii executate și nu proceda la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, deși în momentul recepției produselor agricole aduse spre prelucrare se încasa în natură contravaloarea prestației efectuate pentru diverși beneficiari și deci devenea exigibilă taxa pe valoarea adăugată și trebuia emisă factură, conform prevederilor pct.7.9, litera b din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Organele de control au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 conform căruia prestările de servicii intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, acest aspect fiind reglementat și la

pct. 1.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. S-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii aferente prelucrării semințelor de floarea soarelui, uleiului brut și depozitării de păcură. Baza impozabilă s-a determinat prin estimare, conform prevederilor art. 19 din Legea nr. 87/1994, pornind de la randamentele de producție efective aferente obținerii uleiului vegetal rafinat îmbuteliat la litru și randamentele efective la obținerea srotului, în funcție de care s-a recalculat cantitatea de sămânșă rămasă la dispoziția agentului economic drept plată pentru serviciile prestate.

Prin contestație, societatea a precizat că a calculat și colectat taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii aferente prelucrării semințelor de floarea soarelui, rafinarea și îmbutelierea uleiului brut. Baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată o reprezenta *“partea din produsele agricole reținute drept plata în natură a prestației efectuate”* la care se adauga costul de prelucrare în produse finite (ulei îmbuteliat, srot) a acelei părți din produsele agricole și o cota de profit, deci o valoare adăugată și care erau însumate în prețul de valorificare al produselor finite rezultate din partea de produse agricole reținute de prestator pentru plata prestației efectuate. În consecință, valoarea produselor finite vândute pentru care s-au emis facturi constituia baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată, aceasta baza de calcul înglobând valoarea semințelor de floarea soarelui reținute, valoare egală cu veniturile care s-ar realiza printr-o facturare și încasare în numerar a prestației.

În ceea ce privește cadrul legislativ aplicabil speței în cauză, societatea a considerat că de la elaborarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 și până la data formulării contestației, modificările legislative nu au schimbat principiile de baza și esența reglementării inițiale referitoare la sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv prestările de servicii și la baza de calcul, respectiv valoarea prestației iar aceste prevederi legale au fost respectate de societate prin calcularea taxei pe valoarea adăugată asupra valorii adăugate și a valorii prestației egală cu partea din produsele agricole reținută de prestator și cuprinsă în prețul de valorificare al produselor rezultate. Astfel, pct. 1.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 nu a modificat Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 ci a adus un plus de precizări pentru a delimita sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în cazul în care din produsele agricole aduse de producători spre prelucrare în produse finite se reținea o parte pentru acoperirea costului procesării în locul unei încasări în numerar. Obligativitatea emiterii de facturi pentru partea din produsele agricole reținute în contul prestației și momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată în cazul acestui tip de operațiuni nu rezultă în mod expres din reglementările legale menționate anterior și pe tot parcursul evoluției legislative privind taxa pe valoarea adăugată se putea, dacă se dorea, să se reglementeze riguros și aspectele privind prestările de servicii plătite prin reținere din produse. Constatările organelor de control referitoare la necalcularea taxei pe valoarea adăugată și nefacturarea prestațiilor de servicii în momentul recepției produselor agricole aduse de producători precum și constatarea privind obligativitatea emiterii facturilor în momentul recepției reprezentau exigențe suplimentare față de cadrul legislativ actual care, pe lângă faptul că ar fi condus la o complicare inutilă a relației dintre producători și prestatori prin creșterea numărului de documente primare, nu aveau la baza cunoașterea și abordarea de ansamblu a fenomenului real din punct de vedere tehnologic și al reflectării fidele a realității. Emiterea facturilor în momentul recepției semințelor pentru partea reținută în contul prestației de prelucrare conducea la stabilirea în sarcina contribuabilului a unor obligații

fiscale suplimentare, prin înregistrarea dublă a veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, o dată la recepționarea părții din sămânța de floarea soarelui reținută în contul prestației și a două oară la valorificarea produselor rezultate din prelucrarea acestei materii prime ale căror prețuri includ și valoarea materiei prime, respectiv echivalentul prestației.

Referitor la determinarea bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată, contestatoarea a susținut că organele de control nu au comparat obligațiile de plată rezultate din calculele estimative cu cele din evidența contabilă pentru a determina obligațiile fiscale suplimentare iar invocarea art. 19 din Legea nr. 87/1994 ca temei legal pentru determinarea obligațiilor fiscale nu putea fi aplicată în cazul său datorită existenței evidenței contabile pe bază de documente primare și a nesăvârșirii unei infrațiuni.

În consecință, taxa pe valoarea adăugată a fost evidențiată în contabilitate în lunile în care s-a recepționat materia prima pentru procesare, rezultând deci că societatea nu datorează debitele stabilite prin procesul verbal.

Cauza supusă soluționării a fost aceea de a stabili dacă societatea avea obligația de a factura și colecta taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii aferente operațiunilor de prelucrare în ulei rafinat a semințelor de floarea soarelui și uleiului brut aparținând unor beneficiari, persoane fizice și juridice, prestări a căror contravaloare s-a încasat de către societate în natură, în momentul recepției produselor agricole aduse spre prelucrare.

În drept, Capitolul II “Sfera de aplicare” Secțiunea nr. 1 “Operațiuni impozabile” art. 2 litera a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/14 martie 2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

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

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport în bunuri la capitalul social;”

Explicitând prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 referitoare la operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pct. 1.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/19 mai 2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată numai partea din produsele agricole reținută drept plată în natură a prestației efectuate de contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole.”

Prin urmare, din cuprinsul cadrului legislativ invocat a rezultat că serviciile cu plata în natură prestate de către societate, constând în prelucrarea în ulei rafinat a semințelor de floarea soarelui și a uleiului brut aparținând unor beneficiari, persoane fizice și juridice erau impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

De altfel, în același sens s-a pronunțat și direcția generală de politică și legislație fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care a precizat: *“Din punct de vedere contabil, societatea comercială va înregistra distinct valoarea prestației (prelucrarea semințelor de floarea soarelui), operațiune supusă T.V.A. potrivit prevederilor pct. 1.9*

din Norma de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și corespunzător încasarea contravalorii acesteia (inclusiv T.V.A.) prin uiumul (plata în natură) convenit conform înțelegerii dintre părți.”

Întrucât prestările de servicii aferente prelucrării produselor agricole aparținând beneficiarilor reprezentau operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pe cale de consecință, conform prevederilor Capitolului VII “*Obligațiile plătitorilor*” art. 25 litera B “*Cu privire la întocmirea documentelor*” pct. a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/14 martie 2000 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea avea obligația de a factura valoarea prestației, în speță, contravaloarea produselor reținute ca plată în contul serviciilor de procesare a semințelor de floarea soarelui și uleiului brut.

În acest sens, art. 25 litera B a) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 preciza:

“Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe au următoarele obligații: a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale î...ș “

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, momentul în care aceasta lua naștere era reglementat prin prevederile pct. 1.9 și 7.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 și anume momentul reținerii produselor agricole când societatea încasa în natură contravaloarea serviciilor prestate pentru diverși beneficiari.

Prin urmare nu a putut fi reținută susținerea contestatoarei potrivit căreia “*din reglementările menționate nu rezultă faptul că trebuie emise facturi pentru partea din produsele reținute în contul prestației și momentul exigibilității T.V.A. În cazul acestui gen de operații*”, în condițiile în care actele normative invocate reglementau clar aceste aspecte. De asemenea, a fost considerată eronată și lipsită de fundament și susținerea potrivit căreia “*constatarile organului de control referitoare la necalcularea T.V.A. și nefacturarea prestațiilor de servicii în momentul recepției produselor agricole aduse de producători î...ș reprezintă exigențe suplimentare față de cadrul legislativ actual*”, acestea nefiind exigențe suplimentare față de cadrul legislativ ci chiar exigențe impuse de cadrul legislativ.

Analiza constatărilor organelor de control comparativ cu argumentele contestatoarei a evidențiat derularea de către societate a două operațiuni distincte, ambele impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, o primă operațiune impozabilă și care a făcut obiectul constatărilor din procesul verbal contestat, nerecunoscută însă de contestatoare ca operațiune distinctă, supusă taxei pe valoarea adăugată, privea prestările de servicii cu plata în natură, constând în prelucrarea pentru diverși beneficiari persoane fizice și juridice a semințelor de floarea soarelui și uleiului brut aduse de către aceștia pentru obținerea de produse finite, respectiv ulei rafinat și srot. A doua operațiune impozabilă derulată de către contestatoare și la care aceasta făcea referire în cuprinsul contestației privea procesul de prelucrare în produse finite a acelei părți din semințele de floarea soarelui reținute de societate ca plată în natură pentru realizarea primei operațiuni impozabile și de comercializare a uleiului rafinat obținut.

Prin urmare, din derularea celor două operațiuni distincte, societatea realiza venituri distincte, respectiv venituri din prestările de servicii cu plata în natură și venituri din comercializarea propriilor produse finite, care evident se impozitau distinct. A apărut astfel ca fiind eronată susținerea contestatoarei potrivit căreia “*emiterea facturilor î...ș*

pentru partea reținută în contul prestației de prelucrare, conduce la stabilirea î...ș unor obligații fiscale suplimentare prin înregistrarea dublă a veniturilor și a T.V.A. î...ș o dată la recepționarea părții din sămânța de floarea soarelui reținută în contul prestației; a două oară la valorificarea produselor rezultate din prelucrarea acestei materii prime”.

Privitor la speța în cauză, aceasta a fost reglementată și prin actele normative privind taxa pe valoarea adăugată anterioare Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv prin Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, cu republicările ulterioare și prin Deciziile privind aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată. Nici unul din actele normative privind taxa pe valoarea adăugată nu făcea vreo precizare în sensul că prin excepție prestările de servicii cu plata în natură nu ar fi intrat în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la calculele efectuate de contestatoare privind modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare la valoarea produselor finite vândute, în locul unei aplicări succesive, aceste calcule reprezentau o operațiune obișnuită care se efectua în momentul vânzării oricărui produs finit. Însă așa cum s-a reținut în cuprinsul deciziei, societatea a derulat două operațiuni distincte, ambele impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, obținând venituri atât din cea de-a două operațiune, respectiv din vânzarea propriilor produse finite precum și venituri din prima operațiune, respectiv din prestările de servicii cu plata în natură prin reținere de produse agricole.

Calcululele efectuate de societate evidențiau faptul că aceasta a colectat taxa pe valoarea adăugată numai pentru operațiunile de comercializare a produselor finite obținute din semințele de floarea soarelui reținute ca plată în natură, nerezultând însă colectarea taxei pe valoarea adăugată și pentru operațiunile de prelucrare în produse finite a produselor agricole aparținând beneficiarilor, fapt pentru care organele de control au procedat la determinarea acestei taxe.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare, art. 13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Baza de impozitare reprezintă contravaloarea î...ș serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată”

iar pct. 8.1 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevedea:

“Ca regulă generală, baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii este constituită din toate sumele, valorile, bunurile și/sau serviciile primite ori care urmează să fie primite de furnizor sau prestator în contrapartidă pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată”.

De asemenea, pct. 1.9 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 stipula ca *“intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată numai partea din produsele agricole reținută drept plată în natură a prestației efectuate de contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care prestează servicii pentru obținerea și/sau prelucrarea produselor agricole”*, rezultând deci că baza de impozitare urma a fi determinată din totalul produselor agricole aduse spre prelucrare, fiind constituită din contravaloarea cantității de produse agricole reținută drept plată în natură pentru prestațiile efectuate și care trebuia să acopere integral serviciile prestate, conform

prevederilor pct. 8.2 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000.

Cum însă prin necolectarea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile de prelucrare în produse finite a produselor agricole aparținând beneficiarilor, societatea a calculat eronat impozitele și taxele datorate bugetului de stat, fapta care conform prevederilor art 17 litera c) din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale constituie contravenție, constatată și prin procesul verbal, în aceste condiții potrivit reglementărilor art. 19 din Legea nr. 87/1994 s-a procedat la determinarea bazei de impozitare prin estimare.

Art. 19 din Legea nr. 87/18 octombrie 1994 pentru combaterea evaziunii fiscale precizează:

“În cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni sau contravenții, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, impozitele, taxele și contribuțiile datorate, acestea vor fi determinate de organul de control prin estimare, utilizând în acest scop orice documente și informații referitoare la activitatea și perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare.”

Prin urmare, organele de control aveau posibilitatea efectuării de calcule estimative în baza Legii nr. 87/1994 iar acest act normativ nu institua proceduri specifice prin care să se realizeze estimarea ci lăsa la dispoziția organelor de control aceasta posibilitate care trebuie să țină cont de toate elementele semnificative care se puteau lua în calcul la determinarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Astfel, baza de impozitare s-a determinat pornind de la randamentele de producție efective aferente obținerii uleiului rafinat îmbuteliat la litru și randamentele efective la obținerea srotului, în funcție de care s-a recalculat cantitatea de sămânță care a rămas la dispoziția societății drept plată în natură pentru serviciul prestat. Societatea a contestat însă modalitatea de determinare a bazei de impozitare prin randamente, susținând că determinarea bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată s-a realizat cu nerespectarea unor principii și reguli matematice, respectiv determinarea ponderilor procentuale prin operații aritmetice între procente și fără a se porni de la calculul procentelor pe baza unor cantități fizice ci pe baza de valori.

Față de susținerile invocate, s-a reținut că nici un principiu și nici o regulă matematică nu interziceau efectuarea de operații aritmetice cu elemente care au aceeași semnificație, respectiv randamente cu randamente, procente cu procente, ponderi cu ponderi. De asemenea, cantitățile de materii prime intrate în gestiune aveau și o expresie valorică dată de costul de achiziție. Rezultatul calculelor efectuate nu avea cum să fie diferit dacă s-ar fi pornit de la cantitățile intrate în prelucrare deoarece acestea aveau și o valoare de exprimare iar în final rezultatul calculelor trebuia să fie în expresie valorică fiindcă baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată nu se exprima cantitativ ci valoric. Referitor la susținerea contestatoarei cu privire la faptul că *“organul de control nu a comparat obligațiile de plată rezultate din calculele estimative cu cele din evidența contabilă”*, aceasta nu avea nici o relevanță întrucât prin procesul verbal s-au determinat diferențe suplimentare de obligații fiscale calculate la o bază impozabilă de care agentul economic nu a ținut cont în stabilirea debitelor datorate bugetului de stat, respectiv contravaloarea produselor reținute ca plată în natură a serviciilor prestate.

Față de considerentele relevate mai sus **s-a respins ca neîntemeiată contestația** formulată.