

DECIZIA nr. 2

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva procesului verbal prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare privind TVA, precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata inregistrata in factura fiscala de executare silita emisa in 2002, se mentioneaza ca prin emiterea facturii s-a efectuat operatiunea de luare scriptica a marfii din posesia debitorului (furnizorului) si de a o preda creditorului (cumparatorului), iar prin decizia civila din 2003, emisa de Tribunalul Galati, prin care s-a dispus anulara formelor de executare, a fost anulata si factura din 2002, emisa de executorul judecatoresc. Sustine ca impunerea facuta executorului judecatoresc trebuie indreptata catre beneficiarul bunului. Considera ca in mod gresit organele de control au retinut in cauza prevederile art.3 lit.c) din HG 598/2002 si prevederile art.21 alin.(2) din Legea nr.345/2002. Considera ca sunt aplicabile dispozitiile art.67 alin.(8) lit.b) din HG 598/2002, potrivit carora taxa pe valoarea adaugata va fi virata bugetului de stat in termen de 3 zile lucratoare de la data incasarii de la cumparator. Sustine ca executorul judecatoresc nu avea obligatia virarii TVA la bugetul de stat deoarece c/v facturii de executare silita nu a fost incasata de la cumparator. Sustine ca, in conformitate cu art.31 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002, a anulat factura de executare silita, in baza deciziei civile a Tribunalului Galati care a dispus definitiv anulara formelor de executare emise in dosarul de executare silita. Apreciaza ca TVA si dobanzile si penalitatile calculate nu sunt datorate statului pe considerentul ca formele de executare silita au fost desfiintate printr-o hotarare definitiva si irevocabila.

Organul de colectare, prin procesul verbal atacat, a constatat ca in anul 2002 a fost intocmita o factura fiscala de executare silita conform prevederilor art.3 lit.c) din HG nr.598/2002 data in aplicarea prevederilor Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata. Factura fiscala a fost emisa in 3 exemplare asa cum prevede art.21 alin.(2) lit.c) din Legea nr.345/2002. In urma executarilor silita pentru care s-au emis facturi fiscale de executare silita contribuabilul avea obligatia de a vira taxa pe valoarea adaugata la bugetul de stat in termen de 3 zile lucratoare. Organul fiscal a constatat ca taxa pe valoarea adaugata inregistrata in factura din 2002 nu a fost virata bugetului de stat de catre Biroul executorului judecatoresc, fapt pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

MFP - Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat a transmis urmatoarele lamuriri suplimentare:

“[...] Potrivit art.68 alin.(9) lit.a) si alin.(10) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002, aprobate prin HG nr.598/2002, cu modificarile ulterioare, pe baza facturii fiscale de executare silita emise de executorul judecatoresc, furnizorul (debitorul / garant) avea obligatia sa inregistreze in evidenta proprie operatiunea de livrare de bunuri, inclusiv taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta, iar cumparatorul / adjudecatorul avea dreptul de exercitare a deducerii taxei pe valoarea adaugata inregistrata in factura fiscala de executare silita.

Consideram ca in cazul prezentat, factura fiscala de executare silita se putea anula de catre executorul judecatoresc in baza deciziei civile din 2003 [...].

Ca urmare, in conformitate cu prevederile legale mai sus prezentate si in vederea aplicarii deciziei civile din 2003 a Tribunalului Galati (daca a ramas definitiva), diferentele de taxa pe valoarea adaugata, dobanzile si penalitatile de intarziere trebuie constatate atat la furnizor (debitor / garant), cat si la cumparator / adjudecator. In cazul in care executorul judecatoresc nu a incasat contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adaugata de la cumparator, acesta nu datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere”.

Cauza supusa solutionarii este daca executorul judecatoresc datoreaza TVA inregistrat in factura de executare silita emisa in anul 2002, in conditiile in care acesta nu a incasat contravaloarea bunurilor, iar in anul 2003 Tribunalul a decis anulara formelor de executare silita.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.68 alin.(8), (9) si (10) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002, aprobate prin HG nr.598/2002, cu modificarile ulterioare, care stipuleaza:

“(8) In cazul bunurilor supuse executarii silita, daca operatiunea constituie livrare de bunuri potrivit prevederilor art.3 lit.c) din prezentele norme, obligatia intocmirii facturii fiscale revine persoanei fizice sau juridice abilitate prin lege sa efectueze vanzarea bunurilor respective, care va proceda astfel:

a) va emite factura fiscala de executare silita, in trei exemplare, cu respectarea prevederilor art.21 alin.(2) lit.c) din lege, in situatia in care bunurile au fost vandute prin licitatie sau vanzare directa. Originalul facturii fiscale de executare silita se transmite cumparatorului, respectiv adjudecatarului, iar exemplarul doi se transmite debitorului executat silit;

b) va incasa contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adaugata, de la cumparator, iar taxa pe valoarea adaugata va fi virata bugetului de stat in termen de 3 zile lucratoare de la data incasarii de la cumparator. O copie de pe documentul prin care s-a efectuat plata taxei pe valoarea adaugata va fi transmisa debitorului;

c) taxa pe valoarea adaugata din facturile fiscale de executare silita va fi inregistrata de catre persoanele fizice sau juridice abilitate prin lege sa efectueze vanzarea bunurilor supuse executarii silita, in alte conturi contabile decat cele specifice taxei pe valoarea adaugata. In situatia in care persoana fizica sau juridica, abilitata prin lege sa efectueze vanzarea bunurilor supuse executarii silita este inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, nu va evidenta in decontul privind taxa pe valoarea adaugata operatiunile respective.

(9) In situatia in care executarea silita a fost efectuata potrivit prevederilor alin.(8), debitorul are urmatoarele obligatii:

a) sa inregistreze in evidenta proprie operatiunea de livrare de bunuri pe baza facturii fiscale de executare silita transmisa de persoana fizica sau juridica abilitata prin lege sa efectueze vanzarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta [...];

b) sa inregistreze pe baza documentului de plata, transmis de persoana fizica sau juridica abilitata prin lege sa efectueze vanzarea bunurilor, taxa pe valoarea adaugata la rd.23 din decontul privind taxa pe valoarea adaugata.

(10) Cumparatorii/adjudecatarii isi vor exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe baza facturilor fiscale de executare silita [...].”

Din actele normative citate mai sus, precum si din adresa transmisa de Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat, rezulta ca executorul judecatoresc nu datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA inregistrat in factura de executare silita din 2002, intrucat acesta nu a incasat contravaloarea bunurilor, inclusiv taxa pe valoarea adaugata, de la cumparator, fapt pentru care contestatia a fost admisa pentru acest capat de cerere privind TVA, dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata executorilor judecatoresti pentru perioada 15.03.2000 - 25.10.2001, pe considerentul ca executorii judecatoresti sunt scutiti de TVA, se contesta TVA impus pentru anul 2001, impreuna cu dobanzile calculate si penalitatile de intarziere.

Organul de colectare, prin procesul verbal atacat, a constatat ca pentru operatiunile impozabile realizate in perioada 01.05.2001-25.10.2001 contribuabilul trebuia sa respecte prevederile HG nr.401/2000 data pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv executorul judecatoresc a devenit platitor de TVA de la data la care a inregistrat venituri impozabile care depasesc plafonul de scutire prevazut la art.6, lit.k)11, alin.2 si art.25, lit.A.a), alin.2 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, invocandu-se si pct.11.4 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata. Se precizeaza ca Legea nr.547/17 octombrie 2001 pentru aprobarea OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, la pct.3, art.6 litera A.d) prevede ca veniturile impozabile realizate din activitatea executorilor judecatoresti sunt scutite.

Pentru lamurirea spetei, Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat a transmis urmatoarele precizari:

“[...] Conform art. 37 din Legea nr.188/2000 privind executorii judecatoresti, acestia au dreptul la onorarii pentru serviciile prestate.

In conformitate cu art.6 lit. A d) din OUG nr.17/2000, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata operatiunile avocatilor si notarilor, indiferent de forma de exercitare a profesiei.

Prin Legea nr.547/2001 pentru aprobarea OUG 17/2000, art.6 lit A d) se modifica astfel: sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, persoanele care exercita profesii libere, cum ar fi: avocatii, notarii publici, indiferent de forma de exercitare a profesiei, arhitectii, inginerii, consultantii, auditorii financiari, expertii contabili si tehnici, contabilii autorizati, sau alte profesii asemanatoare desfasurate in mod independent, in conditiile legii.

Prin urmare, executorii judecatoresti sunt scutiti de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 25 octombrie 2001, data intrarii in vigoare a Legii nr.547/2001.

Rezulta ca in perioada 15.03.2000 (data publicarii in Monitorul Oficial a OUG nr.17/2000) - 25 octombrie 2001 (data publicarii in Monitorul Oficial a Legii nr.547/2001), activitatea desfasurata de executorii judecatoresti nu era scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Totusi daca acestia nu realizau venituri de peste 50 milioane lei anual, nu aveau obligatia sa se inregistreze ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, activitatea fiind scutita conform art.6 lit.k11) din ordonanta de urgenta.[...]

In ceea ce priveste hotararile judecatoresti emise in cazuri asemanatoare, consideram ca acestea nu pot fi extinse asupra altor situatii [...], intrucat potrivit Constitutiei Romaniei, in aplicarea legislatiei nu se aplica principiul precedentului judiciar”.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.25 lit. A a) din OUG nr.17/2000, care stipuleaza:

“Contribuabilii care realizeaza operatiuni impozabile in sensul prezentei ordonante de urgenta au urmatoarele obligatii: [...] Contribuabilii care devin platitori de taxa pe valoarea adaugata ca urmare a depasirii plafonului de scutire prevazut la art.6, ale caror conditii de desfasurare a activitatii s-au modificat sau au intervenit modificari legislative in sensul trecerii activitatii desfasurate de la regimul de scutire la cel de impozitare, ulterior inregistrarii fiscale, sunt obligati sa depuna declaratie de mentiuni in termen de 15 zile de la data la care a intervenit modificarea, in vederea atribuirii de cod fiscal, precedat de litera “R” care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata. Atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata se face cu data de intai a lunii urmatoare”.

Legea nr.547/2001, publicata in Monitorul Oficial nr.676/25.10.2004, aproba OUG nr.17/2000, cu unele modificari. Astfel, la punctul 3 se stipuleaza:

“La articolul 6, litera A.d) va avea urmatorul cuprins:

d) persoanele care exercita profesii libere, cum ar fi: avocatii, notarii publici, indiferent de forma de exercitare a profesiei, arhitectii, inginerii, consultantii, auditorii

financiari, expertii contabili si tehnici, contabilii autorizati, sau alte profesii asemanatoare desfasurate in mod independent, in conditiile legii”.

In consecinta contestatia a fost respinsa pentru veniturile realizate de executorii judecatoresti pana la data de 25.10.2001, cand activitatea acestora nu era scutita de taxa pe valoarea adaugata.