

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_ / \_\_\_\_ 2004  
privind solutionarea contestatiei depusa de  
S.C. X S.R.L**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata, in baza art. 10 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 de Directia controlului fiscal asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L** impotriva procesului verbal intocmit de organele de control ale Directiei controlului fiscal, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 si art. 5 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice coroborate cu art. 196 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

**I. S.C. X S.R.L contesta masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal, precizand urmatoarele:**

Operatiunile de export au fost efectuate de societate conform capitolului IV "regimuri vamale definitive", sectiunea a doua "exportul", art. 81 alin. (1) si (2) din legislatia vamala a Romaniei, care precizeaza ca regimul de export consta in scoaterea definitiva a marfurilor romanesti de pe teritoriul Romaniei.

Pentru exportul direct de incaltaminte si imbracaminte pe care l-a realizat si pentru justificarea cotei zero de TVA, S.C. X S.R.L. a prezentat organelor de control urmatoarele documente: declaratia vamala pentru export, vizata de organele vamale, declaratia de incasare valutara vizata de banca, factura externa, factura fiscala interna pe care a inregistrat cota zero de TVA si scrisoarea de transport international (CMR). Carnetul de TIR vizat de vama insoteste mijlocul de transport international.

Firma exportatoare aplicand cota de 19% taxa pe valoarea adaugata la export este obligata la o dubla impozitare platind-o furnizorului cat si bugetului de stat, astfel:

- colectand TVA la export nu o poate recupera de la clientul extern datorita principiului teritorialitatii, dar este obligat sa o plateasca la bugetul de stat;
- o plateste furnizorului de la care a luat marfa fara sa o recupereze de la clientul extern.

Dubla impozitare se pretinde in acest caz pentru tot circuitul economic al marfii, nu numai pentru valoarea adaugata de exportator.

Evident precizarea din normele metodologice prin care se stabileste ca nu beneficiaza de cota zero de TVA contribuabilii care incaseaza valuta in numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale este in contradictie cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, deci este nelegala.

Conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, cota zero de TVA se aplica pentru exportul de bunuri a caror contravaloare se incaseaza in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei.

S.C. X S.R.L. a incasat contravaloarea marfurilor exportate in valuta, in conturi deschise la banci comerciale agreeate de Banca Nationala a Romaniei, prin imputerniciti ai clientilor externi, care depun valuta direct in contul exportatorului deschis la banca din Romania. Cauzele pentru care decontarea exportului se face prin depunerea valutei de catre clientii externi direct la banca din Romania, prin imputerniciti acestuia sunt:

- neincrederea in bancile din Ucraina si Romania, riscurile foarte mari in decontarea interbancara;
- durata mai mare a circuitului interbancar fata de durata unui ciclu comercial de o zi;
- comisioanele mari percepute de banci la transferurile interbancare;
- reprezentantul clientului extern nu poate fi simultan la banca sa din strainatate cat si la exportatorul din Romania pentru aprovizionare, respectiv la banca acestuia pentru a face plata pretului marfii.

La ghiseul bancii exportatorului, delegatul clientului extern justifica sumele depuse in contul exportatorului deschis la banca pe baza urmatoarelor documente: factura externa intocmita de exportator, declaratia vamala de export vizata de organele vamale, imputernicirea data de clientul extern, copie de pe pasaport, facand dovada introducerii valutei in tara.

Banca comerciala considera incasate declaratiile de incasare valutara emise si vizate anterior, raportand aceasta la Banca Nationala a Romaniei. La baza acestora stau Ordonanta Guvernului nr. 18/1994, modificata si completata de Legea nr. 12/1995 si Instructiunile nr. 1/15086/1995 de aplicare a acesteia.

Banca Nationala a Romaniei agreeaza decontarea directa de catre clientii externi, prin imputerniciti ai acestuia, in conturi bancare deschise in Romania, neplafonat, fara restrictii. In acest sens, societatea invoca prevederile cap. IV art. 18 alin. C si pct. 1.17 din Regulamentul nr. 3/1997 privind efectuarea operatiunilor valutare, pct. 1, pct. 2, pct. 3, pct. 7, cap. IV art. 15 din normele privind controlul valutar asupra incasarilor din exporturi si din celelalte operatiuni cu strainatatea.

Prevederea de la pct. 9.2 alin. (2) din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata sunt in contradictie si cu Regulamentul nr. 3/1997 privind efectuarea operatiunilor valutare emis de Banca Nationala a Romaniei, principala autoritate din Romania care reglementeaza politica monetara.

S.C. X S.R.L. a facut dovada incasarii in valuta direct de la clientul extern, prin imputerniciti ai acestuia care depun in conturi bancare contravaloarea exportului de marfuri, conform art. 17 lit. B pct. a din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si Regulamentului nr. 3/1997 emis de Banca Nationala a Romaniei. Bancile comerciale la care societatea a deschis conturi in valuta sunt banci autorizate in mod special pentru astfel de operatiuni si sunt societati comerciale care presteaza un serviciu agentilor economici pe baza de contract.

S.C. X S.R.L. a demonstrat ca indeplineste cumulativ conditiile pentru cota zero de TVA. Acest tip de impozit este generat de transferul de proprietate diferentiat pe cote de 19% pentru livrarile la intern si zero pentru livrarile la extern si nu in functie de modul de decontare.

Pentru aplicarea cotei de 19% la export nu exista nici un fel de proceduri si practici in vama, contabile sau fiscale (pentru ca este nelegala).

**II. Prin procesul verbal, organele de control au constatat urmatoarele:**

Perioada supusa verificarii: **01.08.2000 - 31.12.2001.**

*Referitor la art. 17 lit. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000:*

Avand in vedere prevederile art. 17 lit. B pct. a din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si ale pct. 9.2 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, organele de control au constatat ca S.C. X S.R.L. nu beneficiaza de cota zero de TVA deoarece contravaloarea exportului a fost incasata in numerar la banci din Romania atat de la persoane nerezidente cat si rezidente.

In consecinta, in sarcina societatii a fost stabilita taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente.

**III.** Verificarea efectuata la S.C. X S.R.L. s-a realizat urmare adresei Inspectoratului de politie - Serviciul politiei economico-financiare. Astfel, organele de control au transmis procesul verbal intocmit la S.C. X S.R.L. organelor de cercetare penala.

In conformitate cu prevederile art. 10 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001, prin Decizia Ministerului Finantelor Publice, s-a suspendat solutionarea cauzei pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, pentru taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Printr-o adresa inregistrata la Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor, Directia controlului fiscal comunica faptul ca administratorul S.C. X S.R.L. a fost scos de sub urmarire penala, anexand in acest sens adresa Parchetului de pe langa Curtea de Apel prin care s-a comunicat administratorului S.C. X S.R.L., ca prin rezolutie, s-a dispus scoaterea acesteia de sub urmarire penala pentru savarsirea infractiunii prevazuta de art. 215 alin. (1) si (5) din Codul penal deoarece s-a constatat ca fapta nu exista.

In consecinta, procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata impotriva procesului verbal va fi reluata in conditiile art. 10 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001.

Intrucat contestatia formulata impotriva procesului verbal a carei solutionare a fost suspendata are ca obiect sume reprezentand

taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente, procedura administrativa de solutionare a acestei contestatii va fi reluata pentru aceste sume.

**IV. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retine:**

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea beneficiaza de cota zero de taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care valuta reprezentand contravaloarea exporturilor realizate a fost depusa in numerar direct in contul bancar al societatii.

**In fapt**, ca urmare a verificarii efectuate, organele de control au aplicat cota de 19% de TVA pentru exporturile realizate de societate in perioada septembrie 2000 - ianuarie 2001 intrucat valuta reprezentand contravaloarea acestora a fost depusa direct in contul in valuta al societatii de catre persoane fizice rezidente si nerezidente.

**In drept**, art. 17 pct. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata in vigoare in perioada verificata, precizeaza ca se acorda cota zero de TVA pentru *“exportul de bunuri, transportul si prestarile de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul in Romania, a caror contravaloare se incaseaza in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiaza de cota zero exporturile de bunuri care se deruleaza in sistem barter”*.

Prin urmare, pentru a putea beneficia de cota zero de TVA pentru marfurile livrate partenerului extern, **societatea avea obligatia de a face dovada incasarii valutei in conturi bancare deschise la banci autorizate**. Cu alte cuvinte, **societatea avea obligatia de a derula operatiunile de incasare in valuta a contravalorii marfurilor livrate la extern doar prin conturi deschise la banci autorizate (monitorizate) de catre Banca Nationala a Romaniei**, acesta reprezentand o masura prin care Statul Roman se asigura, in anumite limite, **ca valuta incasata provine din incasarea exportului si nu de pe piata valutara interna**.

Mai mult, pct. 9.2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 precizeaza :

"Exportul consta in livrari de bunuri efectuate de contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pentru beneficiari cu sediul in strainatate si care sunt transportate in afara teritoriului tarii, cu indeplinirea formalitatilor vamale de export.

**Pentru operatiunile prevazute la art. 17 lit. B. a) din ordonanta de urgenta nu beneficiaza de cota zero de taxa pe valoarea adaugata contribuabilii care incaseaza valuta in numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale".**

Avand in vedere cele de mai sus, deoarece societatea nu a respectat prevederile legale mentionate anterior, respectiv a incasat contravaloarea marfurilor livrate la extern in numerar si nu prin transfer interbancar, neputand dovedi astfel provenienta valutei, nu poate beneficia de cota zero de TVA, asa cum legal au constatat si organele de control prin procesul verbal, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Mai mult, prin contestatia formulata, societatea recunoaste faptul ca a incasat contravaloarea marfurilor exportate de la diverse persoane, "imputerniciti ai clientilor externi", care depun valuta direct in contul S.C. X S.R.L. deschis la banca din Romania.

Se retine de asemenea faptul ca Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 nu sunt in contradictie cu prevederile ordonantei de urgenta ci explicita prevederile acesteia, fiind in vigoare de la data publicarii in Monitorul Oficial a actului normativ in baza caruia au fost emise, neputand fi astfel retinute in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele contestatoarei referitoare la acest fapt.

Totodata, nu sunt relevante in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca operatiunile de export au fost efectuate conform legislatiei vamale a Romaniei intrucat in speta in cauza, taxa pe valoarea adaugata este reglementata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

**2)** Referitor la majorarile de intarziere si la penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin procesul verbal, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata



iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere, aceasta datoreaza si sumele reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”** si art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996, astfel cum a fost modificat prin Ordonanta Guvernului nr. 26/2001, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 17 pct. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 9.2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 coroborate cu art. 7 si art. 9 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr. 506/2001, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. pentru sumele reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente.**

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.**

