

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. 108 / _____ 2004
privind solutionarea contestatiei formulata
de SC X SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata impotriva procesului verbal intocmit in data de 31.08.2001 de organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect;

- TVA;
- majorari de intarziere aferente;
- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente.

Contestatia formulata impotriva procesului verbal din 31.08.2001 a fost respinsa ca nedepusa in termen prin decizia din anul 2001 emisa de Ministerul Finantelor Publice.

Prin sentinta civila din data de 04.11.2002 Curtea de Apel a anulat pct. 1 din decizia Ministerului Finantelor Publice din anul 2001 retinand formularea in termen a contestatiei societatii si a obligat Ministerul Finantelor Publice la solutionarea fondului cauzei.

Prin adresa din data de 17.02.2004, Biroul juridic din cadrul Directiei generale a finantelor publice comunica faptul ca sentinta civila a Curtii de Apel a ramas definitiva si irevocabila, motiv pentru care se impune solutionarea pe fond a contestatiei formulata.

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. Societatea contesta partial masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal intocmit in data de 31.08.2001, precizand urmatoarele:

Contestatoarea sustine ca operatiunile de export efectuate in baza contractelor incheiate cu persoane fizice nerezidente au fost efectuate in conformitate cu prevederile cap. IV art. 15 si cap. V art. 18 din Regulamentul nr.3/23.12.1997 emis de Banca Nationala a Romaniei si prevederile pct.1, pct. 2 si pct. 3 din Normele privind controlul valutar asupra încasărilor din exporturi și din celelalte operațiuni cu străinătatea - N.R.V. 9.

Contestatoarea sustine, de asemenea, ca prevederile invocate in actele normative mentionate mai sus nu contin restrictii la modul de incasare al sumelor in valuta pentru operatiunile de export.

Astfel, contestatoarea precizeaza ca sumele in valuta au fost incasate in conturile bancare ale societatii, conform prevederilor legislatiei in vigoare.

Contestatoarea precizeaza faptul ca valuta rezultata din export a fost depusa in conturile bancare ale societatii, neexistand in contabilitatea proprie incasari in numerar in contul "Casa in valuta".

Societatea sustine ca nu a avut un rulaj debitor sau creditor in valuta, in perioada verificata, bancile fiind cele care debitau contul societatii de disponibil doar cu moneda "scripturala" dolari SUA pentru evitarea riscurilor de neplata sau de neincasari valutare.

Societatea sustine totodata ca aplicarea de catre organele de control a cotei de 19% pentru efectuarea exportului este eronata intrucat prevederile Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 sunt in contradictie cu prevederile Regulamentului nr. 3/23.12.1997 emis de Banca Nationala a Romaniei si cu prevederile din Normele privind controlul valutar asupra încasărilor din exporturi și din celelalte operațiuni cu străinătatea - N.R.V. 9.

Astfel, societatea sustine ca operatiunile valutare se efectueaza in conformitate cu Regulamentul sus mentionat si nu in

conformitate cu Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

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

Societatea sustine totodata ca prevederile art. 17 lit. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA nu contin precizari privind modul de incasare a valutei.

De asemenea, societatea considera ca in mod incorect Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 restrictioneaza aplicarea cotei zero de TVA doar pentru exportul catre persoane juridice in timp ce Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA mentioneaza cota zero la exportul de bunuri, fara insa a preciza calitatea beneficiarului - persoana fizica sau juridica.

In cazul contestatoarei beneficiarii sunt persoanele fizice autorizate din U. Prin specificul activitatii persoanele in cauza pot dispune de valuta numai din conturi personale sau in numerar.

Societatea sustine ca pentru exportul realizat si pentru justificarea cotei zero de TVA a prezentat organelor de control acte, in conformitate cu cap. IX art. 17 lit. B pct. 9.3. din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.401/2000 si cu Ordinul ministrului finantelor privind documentatia necesara contribuabililor inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, respectiv: declaratia vamala pentru export, vizata de organele vamale, documentele care atesta efectuarea transportului international (CMR-uri), dovada introducerii in banca a declaratiei de incasare valutara, DIV-uri vizate de catre banca si organele vamale si dovezile de incasare a marfii in valuta - chitantele si extrasele bancare precum si copiile xerox ale tuturor documentelor de mai sus.

Astfel, societatea sustine ca in mod eronat organele de control au procedat la calcularea TVA colectata, intrucat societatea a

demonstrat prin actele prezentate organului de control veridicitatea efectuării livrarilor la export.

Referitor la impozitul pe profit, societatea sustine ca "in cazul trecerii pe cheltuieli a taxei pe valoarea adaugata colectata pentru perioada anterioara societatea nu mai inregistreaza profit si nici impozit pe profit de plata."

Fata de cele precizate mai sus, societatea contestatoare solicita anularea procesului verbal de control din 31.08.2001, incheiat de Directia controlului fiscal prin care s-au stabilit obligatii fiscale.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 31.08.2001, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

In baza adresei din anul 2001 a Ministerului de Interne - Inspectoratul de politie - Serviciul politiei economico-financiare si a Deciziei din data de 25.04.2001 emisa de Directia generala a finantelor publice, organele de control au procedat la reverificarea rambursarilor de TVA.

Totodata, verificarea a cuprins si celelalte impozite si taxe datorate bugetului de stat.

Reverificarea efectuata prin procesul verbal contestat a cuprins perioada 01.03.2000 - 30.04.2001 in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, iar pentru celelalte impozite si taxe datorate bugetului de stat, verificarea a cuprins perioada 01.11.1999 - 30.04.2001.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata:

Pentru perioada verificata, 01.03.2000 - 30.04.2001, societatea a colectat TVA, aferenta livrarilor la intern. Pentru exporturile realizate in aceasta perioada societatea nu a colectat TVA justificand cota zero cu urmatoarele documente: facturi interne in care se mentioneaza cota zero de TVA, facturi externe, declaratii vamale de export, declaratii de incasare valutara, contracte cu partenerii externi, documente de transport a marfurilor (CMR).

In ceea ce priveste modalitatea de incasare a valutei, organele de control au constatat ca incasarea contravalorii exporturilor efectuate catre persoane fizice din U. s-a realizat prin depunerea in

numerar a valutei in conturile curente ale firmei de catre administratorul societatii, si de catre persoanele fizice beneficiare din U., beneficiarii externi ai marfurilor livrate, conform chitantelor valutare si extraselor de cont emise de banci comerciale.

In conformitate cu prevederile cap. IX pct. 9.2 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, societatea contestatoare nu beneficiaza de cota zero de TVA pentru livrarile efectuate la extern.

In aceste conditii, organele de control au procedat la calcularea TVA colectata aferenta exporturilor, conform pct. 9.9 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

In urma verificarii, societatea neindeplinind conditiile legale pentru rambursarea TVA si tinand cont de faptul ca impozitul pe profit datorat a fost compensat din TVA de rambursat, organele de control au stabilit ca obligatie de plata catre bugetul de stat si impozit pe profit si majorari de intarziere aferente calculate in baza art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996.

III. Intrucat cu adresa din data de 13.09.2001, Directia generala a finantelor publice a inaintat procesul verbal incheiat in data de 31.08.2001 organelor de cercetare si urmarire penala, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a solicitat Directiei generale a finantelor publice sa precizeze care este stadiul cercetarilor efectuate in acest dosar iar in situatia in care acesta a fost finalizat sa se transmita o copie a solutiei pronuntate.

Prin adresa de raspuns din data de 30.03.2004, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia generala de solutionare a contestatiilor in data de **05.04.2004**, Directia controlului fiscal a comunicat faptul ca administratorul societatii contestatoare a fost scos de sub urmarire penala, anexand in acest sens adresa Parchetului de pe langa Curtea de Apel din data de 23.12.2003.

IV. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de 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 de catre administratorul acesteia si de catre persoanele fizice straine, beneficiare ale exporturilor.

In fapt, in perioada 01.03.2000 - 30.04.2001, societatea contestatoare a realizat exporturi catre persoane fizice din U. justificate cu urmatoarele documente: facturi interne in care se mentioneaza cota zero de TVA, facturi externe, declaratii vamale de export, declaratii de incasare valutara, contracte incheiate cu beneficiarii externi, documente de transport a marfurilor.

Organele de control au aplicat cota de 19% TVA pentru exporturile efectuate catre persoanele fizice din U. intrucat o parte din valuta a fost depusa in numerar direct in contul bancar al societatii contestatoare de catre administratorul acesteia si de persoanele fizice beneficiare.

In drept, art. 17 lit. B.a) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza ca se beneficiaza de 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 în 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 Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precizeaza:

“[...]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.”

Prin urmare, operatiunile de incasare trebuiau realizate prin virament, din contul bancar al cumparatorului din strainatate in contul bancar al vanzatorului din Romania.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine faptul ca societatea nu a respectat prevederile legale mentionate anterior, intrucat din dosarul cauzei rezulta ca a incasat contravaloarea marfurilor livrate la extern prin depunerea valutei direct in contul bancar al societatii de catre administratorul acesteia si de catre persoanele fizice beneficiare si nu prin transfer interbancar **neputandu-se dovedi astfel provenienta valutei.**

De asemenea, potrivit pct. 9.9 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Nerespectarea prevederilor[...] privind justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adaugata si/sau nerespectarea conditiei de incasare a valutei in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei atrag obligatia platii taxei pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei corespunzatoare livrarilor si prestarilor la intern si a majorarilor de intarziere aferente, calculate de la data documentului care atesta livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.[...]"

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 bancar, 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 incheiat in data de 31.08.2001, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca operatiunile de export au fost efectuate conform reglementarilor valutare emise de BNR, intrucat aplicarea cotei zero a taxei pe valoarea adaugata pentru exporturile de bunuri efectuate de contribuabilii din Romania, pentru perioada verificata este reglementata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicarea a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, acte normative care nu fac trimitere la prevederile Regulamentului nr. 3/1997 privind efectuarea operatiunilor valutare, invocate de societate.

2) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin procesul verbal din data de 31.08.2001, se retine ca stabilirea de majorari 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, aceasta datoreaza si suma cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***" si art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si 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.

3) Pe cale de consecinta, intrucat societatea nu inregistreaza TVA de rambursat, se retine ca legal datorata si suma reprezentand impozit pe profit calculat de societate si neachitat, compensat in mod eronat cu TVA pentru care nu sunt indeplinite conditiile legale de rambursare, precum si suma reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia "in cazul trecerii pe cheltuieli a TVA colectata [...] societatea nu mai inregistreaza profit si nici impozit pe profit de plata", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat, potrivit prevederilor Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 704/1993, taxa pe valoarea adaugata colectata nu se inregistreaza pe cheltuieli de catre platitorii de TVA.

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 si pct. 9.9 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 pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

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