

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

DECIZIA nr. 3 / 2004
privind solutionarea contestatiei formulata
de SC X SRL

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 privind solutiunea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, de Directia generala a finantelor publice - Directia controlului fiscal asupra contestatiei formulata impotriva procesului verbal intocmit in data de 02.08.2001 de organele de control ale Directiei controlului fiscal.

Contestatia are ca obiect:

- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente;
- impozit pe profit;
- majorari 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. Societatea contesta partial masurile dispuse de organele de control ale Directiei controlului fiscal prin procesul verbal intocmit in data de 02.08.2001, precizand urmatoarele:

Contestatoarea sustine ca pentru exporturile realizate in perioada iunie 2000 - decembrie 2000 a facut dovada incasarii in valuta de la clientul extern, prin imputerniciti ai acestuia, care depun in conturi

bancare contravaloarea exporturilor de marfuri, conform prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si a Regulamentului nr.3/23.12.1997 emis de Banca Nationala a Romaniei.

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.

Contestatoarea considera ca "prevederea care anuleaza cota zero de TVA de la punctul 9.2 alineat 2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 este in contradictie cu art. 17 lit. A si B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA."

Pentru exportul direct de incaltaminte si imbracaminte pe care l-a realizat si pentru justificarea cotei zero de TVA, contestatoarea 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 aplicand 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% de 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.

Contestatoarea sustine ca 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.

Societatea sustine ca printre cauzele pentru care decontarea exportului se face prin depunerea valutei de catre clientii externi direct la banca din Romania, prin imputernicirii acestuia se numara:

- 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 dupa 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.

Banca Nationala a Romaniei agreeaza decontarea directa de catre clientii externi, prin imputernicirii acestuia, in conturi bancare deschise in Romania, neplafonat, fara restrictii.

In acest sens, societatea invoca prevederile cap. V 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.

Referitor la impozitul pe profit societatea sustine ca "in cazul trecerii pe cheltuieli a taxei pe valoarea adaugata colectata aferente exportului, societatea nu mai inregistra profit, impozit pe profit de plata si majorari de intarziere"

Fata de aceste considerente, contestatoarea solicita anulara procesului verbal incheiat la data de 02.08.2001 de Directia

controlului fiscal prin care s-au stabilit obligatii fiscale in sarcina contestatoarei.

II. Prin procesul verbal incheiat in data de 02.08.2001, organele de control ale Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:

Incasarea contravalorii exporturilor efectuate in perioada verificata s-a realizat prin depunerea in numerar a valutei, in conturile curente ale societatii, de catre fostul administrator, de catre persoane fizice din Ucraina conform chitantelor valutare si a extraselor de cont emise de o banca comerciala precum si din conturile personale a unor persoane fizice straine in baza unor imputerniciri emise de firmele din Ucraina, beneficiari ai exporturilor de marfa.

In consecinta, organele de control au stabilit ca societatea nu poate beneficia de cota zero de TVA pentru livrarile efectuate la extern , in conformitate cu cap. IX art. 17 lit. B pct. 9.2 alineat 2 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

Astfel, in conformitate cu prevederile pct. 9.9 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, organele de control au procedat la recalcularea TVA colectata pentru livrarile efectuate in perioada iunie 2000 - martie 2001.

De asemenea, avand in vedere faptul ca in perioada supusa verificarii, societatea a beneficiat de rambursari de TVA din care o parte din suma a fost virata efectiv in contul contestatoarei, iar diferenta a fost compensata cu alte impozite, taxe si majorari de intarziere datorate de societate conform proceselor verbale incheiate, organele de control au stabilit ca societatea datoreaza bugetului de stat la sfarsitul perioadei verificate taxa pe valoarea adaugata astfel:

- TVA rambursata efectiv in contul agentului economic ca urmare a interpretarii eronate a legislatiei in vigoare
- TVA de plata, ca urmare a colectarii TVA la facturile aferente exporturilor de marfa, avandu-se in vedere si TVA deductibila inregistrata de societate.

Referitor la impozitul pe profit, organele de control au constatat ca aceasta suma a fost compensata din TVA de rambursat

solicitat de societate conform proceselor verbale incheiate de catre organele de control ale Administratiei Financiare.

Organele de control au constatat in urma reverificarii ca societatea nu indeplineste conditiile legale pentru rambursarea TVA, stabilind TVA de plata.

Ca urmare, organele de control au stabilit ca suma reprezentand impozit pe profit datorat de societate pentru trimestrul III al anului 2000 si suma reprezentand impozit pe profit datorat de societate pentru trimestrul IV al anului 2000 reprezinta sume neachitate la bugetul de stat.

De asemenea, organele de control au stabilit ca societatea datoreaza si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Astfel, organele de control au stabilit in sarcina contestatoarei obligatii fiscale reprezentand TVA si majorari de intarziere aferente TVA, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

III. Verificarea efectuata la contestatoare s-a realizat urmare a Deciziei emisa in data de 25.07.2001 de Directia generala a finantelor publice precum si adresei din data de 16.07.2001 a Inspectoratului de politie al judetului - Serviciul politiei economico-financiare.

Astfel, organele de control au transmis procesul verbal intocmit la contestatoare 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 emisa in data de 17.09.2001 s-a suspendat solutionarea cauzei pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente TVA, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa din data de 03.12.2003, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice - Directia generala de solutionare a contestatiilor in data de 09.12.2003, Directia controlului fiscal comunica faptul ca fostul administrator al societatii contestatoare a fost scos de sub urmarire

penala, anexand in acest sens adresa Parchetului de pe langa Curtea de Apel din data de 26.06.2003 prin care s-a comunicat administratorului societatii din perioada verificata, ca prin rezolutia pronuntata in 2003 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 intocmit in data de 02.08.2001 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 intocmit in data de 02.08.2001 a carei solutionare a fost suspendata prin decizia in data de 17.09.2001 are ca obiect suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente TVA, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, 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 si impozitul pe profit, 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 iunie 2000 - martie 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 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.**

Astfel, **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 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 02.08.2001, 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 sau deschis la banca din Romania.

Se retine faptul ca Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000 nu pot fi in contradictie cu prevederile ordonantei de urgenta ci explicitaaza prevederile acesteia, fiind in vigoare de la data publicarii in Monitorul Oficial a actului normativ in baza caruia au fost emise.

De asemenea, nu pot fi retinute la 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, act normativ care nu face trimitere la prevederile Regulamentului nr. 3/1997 privind efectuarea operatiunilor valutare, invocate de societate.

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

2) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata si impozitului pe profit calculate prin procesul verbal din data de 02.08.2001, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente TVA si impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata si a impozitului pe profit 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 reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", art. 31 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, astfel cum a fost modificata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999 privind impozitul pe profit, drept pentru care contestatia referitoare la aceste capete 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 pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata, majorari de intarziere aferente TVA, 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.