

## DECIZIA nr. 240

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva deciziilor de impunere si a raportului de inspectie fiscala privind TVA de plata, cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente, precum si impozit pe profit cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

### ***Cu privire la impozitul pe profit:***

Petenta arata ca s-a infiintat in anul 2003 si s-a declarat microintreprindere in baza OG nr. 24/2001. Considera ca trecerea societatii de la microintreprindere la societate platitoare de impozit pe profit se face ulterior "declaratiei 010" la sfarsitul fiecarui an prin analiza conditiilor obligatorii reglementate de OG nr. 24/2001, modificata prin Legea nr. 111/2003 si nr.232/2003.

Mentioneaza ca la 31.12.2003 societatea a realizat pierdere.

Invoca prevederile Ordinului 945/25.07.2003 in care se mentioneaza ca "persoanele juridice care au ca obiect de activitate comerțul si in cadrul acestei activitati predomina activitatea de comerț exterior, respectiv vanzarea marfurilor romanesti pe pietele externe, beneficiaza de acest sistem de impunere, adica platitoare de impozit pe venit".

Considera ca si in anul 2004 societatea indeplineste conditiile de platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In acest sens petenta a depus declaratia cod 010 in data de 30.11.2004 prin care se declara platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderii de la 04.06.2003, rezultand aceeași forma de impozitare si pentru anii 2004, 2005.

Mentioneaza ca organele de inspectie au apreciat ca societatea a pierdut calitatea de microintreprindere calculandu-se impozit pe profit pentru anul 2004.

Referitor la acest aspect, organul de control constata ca, desi la infiintare (04.06.2003) agentul economic a optat pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor, totusi ulterior nu a indeplinit toate conditiile impuse de lege pentru a beneficia de prevederile O.G. nr.24/2001, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, in anul fiscal 2003 societatea a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare fiscala, desi prevederile Legii nr. 111/02.02.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001, coroborate cu dispozitiile pct.II alin.(2) lit.a) din OMF nr.945/30.07.2003 stipuleaza ca persoanele juridice nou-infiintate dupa data de 31.05.2003 inclusiv pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii daca angajeaza salariati in termen de 60 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare.

Intrucat societatea contestatoare nu a respectat conditia mentionata mai sus, nu poate opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii, motiv pentru care din anul 2003 este platitoare de impozit pe profit.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea este platitoare de impozit pe profit in conditiile in care declaratia cod 010 prin care societatea declara luarea in evidenta a contribuabilului ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderii a fost depusa la organul fiscal peste termenul legal de 30 zile prevazut de art.74 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.**

In drept, la data infiintarii societatii erau in vigoare prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.111 din 2.04.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, care stipuleaza:

“Art. 1 - (1) Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obtinute din orice sursa persoanele juridice, denumite in continuare *microintreprinderi*, care indeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, urmatoarele conditii:

a) sunt producatoare de bunuri materiale, presteaza servicii s/saui desfasoara activitate de comert;

b) au de la 1 pana la 9 salariati inclusiv;

c) au realizat venituri reprezentand echivalentul in lei de pana la 100.000 euro inclusiv;

d) au capital integral privat.

Prin pct. 2 al ART. IX<sup>2</sup> din Legea nr. 232 din 31 mai 2003 pentru aprobarea OG nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, se modifica alin.(2) al art.1 din OG nr.24/2001, astfel:

“(2) Persoanele juridice infiintate in cursul unui an fiscal beneficiaza de prevederile prezentei ordonante daca indeplinesc conditiile prevazute la lit. a) si d) ale alin.(1) la data inregistrarii la registrul comertului, si conditia prevazuta la lit.b) a alin.(1) in termen de 60 de zile inclusiv de la aceasta data [...]”.

De asemenea prin Legea nr.232, la pct. 1 al ART. IX<sup>2</sup>, se introduce alin.(1<sup>1</sup>) al art.1 din OG nr.24/2001, unde se precizeaza:

“Persoanele juridice platitoare de impozit pe profit pot opta pentru incadrarea in categoria microintreprinderilor incepand cu anul fiscal urmat, daca sunt indeplinite conditiile prevazute la alin.(1). Optiunea se comunica organelor fiscale teritoriale la inceputul anului fiscal, sub forma unei declaratii pe propria raspundere, pana la data de 31 ianuarie inclusiv”.

In consecinta contestatia a fost respinsa deoarece societatea a fost inregistrata la Oficiul Registrul Comertului in data de 04.06.2003 si a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la infiintare, fapt care a determinat pierderea dreptului de optiune pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii de la infiintare pana la 31.12.2003. Petenta nu si-a exercitat optiunea de platitoare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor nici la inceputul anului 2004, nici la inceputul anului 2005, deci a ramas platitoare de impozit pe profit si in anii 2004 si 2005.

#### ***Referitor la taxa pe valoare adaugata:***

1. Petenta sustine ca eronat nu s-a acordat deducere pentru TVA provenind din procesul verbal de control anterior prin care nu i s-a recunoscut societatii drept de rambursare TVA, dar nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA. Mentioneaza ca TVA deductibil se regaseste in scris in jurnalul TVA cumparari, decontul lunii septembrie 2003, balanta sintetica septembrie 2003. Roaga sa se reconsidere aceasta masura si sa se recunoasca preluarea de TVA deductibil din perioada precedenta inspectiei fiscale din 14.11.2003.

**Organul de control, prin raportul de inspectie fiscala** atacat precizeaza ca pentru perioada precedenta, societatea a fost verificata pe linie de TVA prin procesul verbal din data de 14.11.2003, prin care s-a constatat ca nu indeplineste conditiile pentru rambursarea sumei solicitate deoarece la momentul controlului societatea “nu inregistreaza operatiuni impozabile si nu se cunoaste tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urmeaza sa le desfasoare” (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere).

In Referatul motivat cu propunerile de solutionare, se arata ca aceasta solicitare este tardiva si ca societatea trebuia sa conteste in termenele legale masurile dispuse prin actul de control precedent. Se precizeaza ca nu s-a dispus prin procesul verbal anterior preluarea in decontul lunii octombrie 2003 a soldului negativ al taxei pe valoarea adaugata neadmis la

rambursare si ca in fisa pe platitor a contribuabilului suma neadmisa la rambursare nu a fost preluata de AFP Galati ca sold negativ al TVA.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea a preluat eronat suma ce reprezinta TVA neadmisa la rambursare prin procesul verbal anterior.**

In realitate prin procesul verbal anterior, s-a constatat ca societatea a inregistrat TVA de recuperat, dar s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA pentru o parte, diferenta nefiind admisa la rambursare intrucat la momentul controlului societatea nu inregistra operatiuni impozabile, nu se cunostea tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urma sa le desfasoare (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere) si nici existenta faptica a marfii.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata la acest capat de cerere, intrucat prin procesul verbal anterior petentei nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA, urmatorul control putand sa analizeze daca operatiunile desfasurate de societate in perioada ulterioara au fost impozabile si daca marfurile aflate in stoc la data primului control au fost livrate.

**2.** Petenta nu este de acord cu masura colectarii TVA aferenta exporturilor in comisionar (lohn) intrucat exportul a fost efectuat si incasat asa cum rezulta din anexele atasate la contestatie.

Mentioneaza ca la data controlului nu a putut prezenta toate documentele deoarece la executarea produsului final concura un numar mai mare de 10 parteneri de pe teritoriul Romaniei. Invoca instructiunile de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare in conformitate cu art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care stipuleaza:

“In situatia in care, din cauze independente de vointa furnizorului sau prestatorului, nu pot fi prezentate toate documentele justificative prevazute de prezentele instructiuni, scutirea de taxa pe valoarea adaugata se poate aplica daca exista alte documente prin care se face dovada realizarii operatiunii”. In acest sens, petenta ataseaza la contestatie copii dupa extrasele de cont in valuta (lire engleze) si dupa declaratiile de incasare externa.

La dosarul cauzei sunt atasate si copii de pe contractele incheiate cu partenerii externi redactate in limba engleza si traduse in limba romana, precum si pachete de documente pentru export formate din: factura cu drept de deducere, invoice, comanda sau contract, declaratie vamala, avize de expeditie.

In raportul de inspectie fiscala atacat se precizeaza ca activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in aprovizionarea cu furnituri (ata de cusut, fermoare, umerase, sireturi, etc.) pentru confectii de la furnizori din tara si valorificarea acestora fie la intern, fie la export (in nume propriu sau prin alti exportatori pentru aceeasi beneficiari externi), dar sunt inregistrate venituri si din vanzari de marfuri nealimentare, din prestari servicii (comisionare) si din cedarea activelor.

Din raportul de inspectie fiscala atacat rezulta ca s-a colectat suplimentar T.V.A., avand in vedere urmatoarele considerente:

Referitor la exporturile efectuate prin alte societati, in perioada 01.10.2003 - 21.05.2005 societatea a inregistrat operatiuni scutite constand in livrare de bunuri la extern prin alti parteneri, operatiunile realizate in anul 2003 fiind inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2004.

Pentru operatiunile scutite de TVA efectuate **in anul 2003**, reprezentate de exportul furniturilor incorporate in alte bunuri realizate de producatorii interni si livrate acelorasi beneficiari din strainatate, scutirea este prevazuta la art.11 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, iar justificarea regimului de scutire se

realizeaza in conformitate cu dispozitiile art.27 alin.(4) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, care stipuleaza:

“In situatia bunurilor care necesita prelucrari succesive realizate de unitati diferite din tara, precum si incorporarea altor bunuri, inclusiv ambalajele, iar produsul finit este exportat de o singura unitate, beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata fiecare unitate care a participat la realizarea produsului finit si a contractat contravaloarea bunurilor sau a prestatiei efectuate cu acelasi beneficiar din strainatate, care este si destinatarul bunurilor exportate, precum si unitatea care realizeaza exportul produsului finit. Predarea bunurilor intre unitatile din tara se efectueaza din dispozitia beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale pe baza avizului de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza». [...]

b) Unitatile producatoare/prelucratoare justifica scutirea cu:

1. contract incheiat cu partenerul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri ori prelucrarile contractate si unitatile din tara la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului cu copie de pe declaratia vamala de export vizata de organul vamal;
2. factura externa si factura fiscala, pe care se inscrie «scutit cu drept de deducere» emise catre beneficiarul extern;
3. avizul de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza»”.

In perioada iunie-decembrie 2003 societatea s-a aprovizionat cu furnituri (fermoare) de la producatorul intern, pe baza de facturi fiscale, marfa fiind predata direct (in baza avizelor de insotire a marfii emise de producator) la diverse societati care au realizat in anul 2003 produsele finale ce au fost exportate conform declaratiilor vamale prezentate de petent, in care exportator este alta societate.

Pentru aceste operatiuni societatea verificata nu prezinta documentele prevazute la pct. 1, 2 si 3 ale art.27(4) lit.b) din HG nr.598/2002.

Organul de inspectie fiscala invoca prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, care obliga agentii economici sa inregistreze operatiunile de export in baza unui document justificativ respectiv factura fiscala.

De asemenea, pentru operatiunile de export obligativitatea intocmirii facturii fiscale este prevazuta de art.6 alin.(1) si (2) din OMF nr.2055/1998 privind aplicarea corespunzatoare a HG nr.831/1997, care stipuleaza:

“(1) Pentru operatiunile de export vor fi consemnate in factura fiscala cod 14-4-10/A, urmand ca, in baza solicitarii partenerului extern, sa fie atasata la aceasta factura si factura externa INVOICE in devize si intr-o limba de circulatie internationala.

(2) Pentru operatiunile de export persoanele prevazute la art.1 din Legea nr.82/1991 pot completa, in mod suplimentar, elementele din formularul de factura fiscala intr-o limba de circulatie internationala si in devize, caz in care nu se mai intocmeste factura externa INVOICE”.

In Raportul de inspectie fiscala atacat se arata ca petenta prezinta copii de pe avizele de insotire a marfurilor ce sunt intocmite de producator catre exportatorii finali. Predarea marfurilor aprovizionate pe baza de factura fiscala de la producator nu este dovedita de petenta prin avize de insotire a marfurilor care sa ateste predarea bunurilor catre exportator, predare ce trebuia efectuata in baza contractelor prevazute de lege.

Avand in vedere faptul ca societatea nu dovedeste cu documente efectuarea operatiunilor de livrare la extern, organul de control considera operatiunile imposabile si colecteaza taxa pe valoare adaugata suplimentara, in conditiile in care marfurile respective nu se regasesc in inventarul efectuat la 31.12.2003.

**In anii 2004 si 2005** aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile de bunuri prin alti parteneri pentru beneficiari cu sediul in strainatate este reglementata de art.143(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu art.4 din OMF nr.1846/2003.

Documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA sunt prevazute la art.4, alin.(4) din OMF nr.1846/2003, care precizeaza:

“Unitatile care efectueaza livrari de bunuri care sunt incorporate in produsul final, inclusiv ambalajele, justifica scutirea cu urmatoarele documente:

a) contractul incheiat cu beneficiarul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;

b) copia de pe declaratia vamala de export intocmita de exportator din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final, conform reglementarilor vamale in vigoare;

c) factura fiscala si factura externa, emise catre beneficiarul extern;

d) avizul de insotire a marfii cu mentiunea «nu se factureaza», cu exceptia exportatorului”.

Organul de control a constatat ca petenta nu justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de export prin alti parteneri din anii 2004 si 2005 catre partenerii externi motivat de faptul ca:

- pentru fiecare livrare societatea nu a intocmit facturi fiscale in conformitate cu prevederile art.6 din OMF nr.2055/1998;
- predarea bunurilor pentru a fi incorporate in produsul final catre unitatea exportatoare s-a realizat pe baza avizelor de insotire a marfurilor intocmite in limba engleza si nu in limba romana;
- comenzile, ce reprezinta anexe la contractul incheiat cu beneficiarul extern, au fost prezentate in limba engleza si nu s-a putut verifica daca acestea contin date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- copiile de pe declaratiile vamale nu au fost prezentate pentru toate operatiunile derulate, iar cele prezentate nu sunt lizibile (nu au putut fi identificati exportatorii), deci petenta nu a putut justifica ca s-a acordat liberul de vama pentru produsele finale ce au fost exportate.

Se precizeaza ca pentru nici o operatiune de export agentul economic nu a putut prezenta tot setul de documente justificative prevazute de lege, fapt pentru care organul de inspectie fiscala a colectat TVA aferenta livrarilor de furnituri pentru confectii care sunt incorporate in produsul final.

Pentru perioada **01.01 - 31.03.2005**, din verificarea documentelor justificative referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata s-a constatat ca societatea nu prezinta:

- contractele respectiv comenzile incheiate cu partenerii externi din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- facturi fiscale interne (pentru operatiunile din luna ianuarie 2005);
- copii de pe declaratiile vamale intocmite de unitatile exportatoare, din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final.

Pentru livrarile de bunuri care sunt incorporate in produsul final, societatea nu justifica regimul de scutire, fapt pentru care s-a colectat TVA.

In Referatul cu propuneri de solutionare se mentioneaza ca la dosarul contestatiei au fost depuse suplimentar urmatoarele documente:

- **facturi fiscale interne** pentru operatiunile de export, documente justificative ce au fost completate ulterior controlului, pe formulare cu regim special achizitionate dupa control. Se mentioneaza ca societatea a fost sanctionata pentru neintocmirea facturilor fiscale, intocmindu-se proces verbal de constatare a contraveniilor semnat de contribuabil, fara obiectiuni. Prin urmare, se considera ca intocmirea acestor documente justificative la o data ulterioara controlului nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei;
- **contractele incheiate cu partenerii externi in limba engleza si traduse in limba romana** nu au fost prezentate organului de control la data incheierii raportului de inspectie fiscala, fapt dovedit prin data inscrisa de catre persoanele autorizate pe contractele traduse, precum si de anexa privind justificarea exporturilor semnata de contribuabil. Din analiza continutului contractelor incheiate cu partenerii externi depuse la dosarul contestatiei nu rezulta date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea acestora, nici termenul pentru justificarea exportului. Pentru datele referitoare la cantitatile de bunuri comandate petenta a prezentat la control si la contestatie cateva comenzi in limba engleza de la beneficiarii externi.

Se precizeaza ca prin prezentarea altor documente pentru justificarea exportului, respectiv a extraselor de cont in valuta si a declaratiilor de incasare valutara, societatea nu poate face dovada realizarii operatiunilor de export.

Motivatia petentei ca intra sub incidenta art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece societatea nu a intocmit facturi fiscale interne si nici nu a putut prezenta toate documentele justificative din neglijenta si nu din cauze independente de vointa reprezentantilor societatii.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea poate beneficia de scutire cu drept de deducere pentru TVA, in situatia in care nu respecta conditiile impuse de lege pentru justificarea exporturilor.**

In drept sunt aplicabile prevederile art.185(3) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:

„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata si la acest capat de cerere, pentru a da posibilitatea organelor de inspectie sa se pronunte tinand cont de toate documentele detinute de petent intrucat la dosarul cauzei s-au prezentat documente in legatura cu exportul care nu au fost prezentate organelor de inspectie.

## DECIZIA nr. 240

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva deciziilor de impunere si a raportului de inspectie fiscala privind TVA de plata, cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente, precum si impozit pe profit cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

### ***Cu privire la impozitul pe profit:***

Petenta arata ca s-a infiintat in anul 2003 si s-a declarat microintreprindere in baza OG nr. 24/2001. Considera ca trecerea societatii de la microintreprindere la societate platitoare de impozit pe profit se face ulterior "declaratiei 010" la sfarsitul fiecarui an prin analiza conditiilor obligatorii reglementate de OG nr. 24/2001, modificata prin Legea nr. 111/2003 si nr.232/2003.

Mentioneaza ca la 31.12.2003 societatea a realizat pierdere.

Invoca prevederile Ordinului 945/25.07.2003 in care se mentioneaza ca "persoanele juridice care au ca obiect de activitate comerțul si in cadrul acestei activitati predomina activitatea de comerț exterior, respectiv vanzarea marfurilor romanesti pe pietele externe, beneficiaza de acest sistem de impunere, adica platitoare de impozit pe venit".

Considera ca si in anul 2004 societatea indeplineste conditiile de platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In acest sens petenta a depus declaratia cod 010 in data de 30.11.2004 prin care se declara platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderii de la 04.06.2003, rezultand aceeași forma de impozitare si pentru anii 2004, 2005.

Mentioneaza ca organele de inspectie au apreciat ca societatea a pierdut calitatea de microintreprindere calculandu-se impozit pe profit pentru anul 2004.

Referitor la acest aspect, organul de control constata ca, desi la infiintare (04.06.2003) agentul economic a optat pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor, totusi ulterior nu a indeplinit toate conditiile impuse de lege pentru a beneficia de prevederile O.G. nr.24/2001, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, in anul fiscal 2003 societatea a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare fiscala, desi prevederile Legii nr. 111/02.02.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001, coroborate cu dispozitiile pct.II alin.(2) lit.a) din OMF nr.945/30.07.2003 stipuleaza ca persoanele juridice nou-infiintate dupa data de 31.05.2003 inclusiv pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii daca angajeaza salariati in termen de 60 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare.

Intrucat societatea contestatoare nu a respectat conditia mentionata mai sus, nu poate opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii, motiv pentru care din anul 2003 este platitoare de impozit pe profit.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea este platitoare de impozit pe profit in conditiile in care declaratia cod 010 prin care societatea declara luarea in evidenta a contribuabilului ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderii a fost depusa la organul fiscal peste termenul legal de 30 zile prevazut de art.74 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.**

In drept, la data infiintarii societatii erau in vigoare prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.111 din 2.04.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, care stipuleaza:

“Art. 1 - (1) Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obtinute din orice sursa persoanele juridice, denumite in continuare *microintreprinderi*, care indeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, urmatoarele conditii:

a) sunt producatoare de bunuri materiale, presteaza servicii s/saui desfasoara activitate de comert;

b) au de la 1 pana la 9 salariati inclusiv;

c) au realizat venituri reprezentand echivalentul in lei de pana la 100.000 euro inclusiv;

d) au capital integral privat.

Prin pct. 2 al ART. IX<sup>2</sup> din Legea nr. 232 din 31 mai 2003 pentru aprobarea OG nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, se modifica alin.(2) al art.1 din OG nr.24/2001, astfel:

“(2) Persoanele juridice infiintate in cursul unui an fiscal beneficiaza de prevederile prezentei ordonante daca indeplinesc conditiile prevazute la lit. a) si d) ale alin.(1) la data inregistrarii la registrul comertului, si conditia prevazuta la lit.b) a alin.(1) in termen de 60 de zile inclusiv de la aceasta data [...]”.

De asemenea prin Legea nr.232, la pct. 1 al ART. IX<sup>2</sup>, se introduce alin.(1<sup>1</sup>) al art.1 din OG nr.24/2001, unde se precizeaza:

“Persoanele juridice platitoare de impozit pe profit pot opta pentru incadrarea in categoria microintreprinderilor incepand cu anul fiscal urmat, daca sunt indeplinite conditiile prevazute la alin.(1). Optiunea se comunica organelor fiscale teritoriale la inceputul anului fiscal, sub forma unei declaratii pe propria raspundere, pana la data de 31 ianuarie inclusiv”.

In consecinta contestatia a fost respinsa deoarece societatea a fost inregistrata la Oficiul Registrul Comertului in data de 04.06.2003 si a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la infiintare, fapt care a determinat pierderea dreptului de optiune pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii de la infiintare pana la 31.12.2003. Petenta nu si-a exercitat optiunea de platitoare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor nici la inceputul anului 2004, nici la inceputul anului 2005, deci a ramas platitoare de impozit pe profit si in anii 2004 si 2005.

#### ***Referitor la taxa pe valoare adaugata:***

1. Petenta sustine ca eronat nu s-a acordat deducere pentru TVA provenind din procesul verbal de control anterior prin care nu i s-a recunoscut societatii drept de rambursare TVA, dar nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA. Mentioneaza ca TVA deductibil se regaseste in scris in jurnalul TVA cumparari, decontul lunii septembrie 2003, balanta sintetica septembrie 2003. Roaga sa se reconsidere aceasta masura si sa se recunoasca preluarea de TVA deductibil din perioada precedenta inspectiei fiscale din 14.11.2003.

**Organul de control, prin raportul de inspectie fiscala** atacat precizeaza ca pentru perioada precedenta, societatea a fost verificata pe linie de TVA prin procesul verbal din data de 14.11.2003, prin care s-a constatat ca nu indeplineste conditiile pentru rambursarea sumei solicitate deoarece la momentul controlului societatea “nu inregistreaza operatiuni impozabile si nu se cunoaste tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urmeaza sa le desfasoare” (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere).

In Referatul motivat cu propunerile de solutionare, se arata ca aceasta solicitare este tardiva si ca societatea trebuia sa conteste in termenele legale masurile dispuse prin actul de control precedent. Se precizeaza ca nu s-a dispus prin procesul verbal anterior preluarea in decontul lunii octombrie 2003 a soldului negativ al taxei pe valoarea adaugata neadmis la

rambursare si ca in fisa pe platitor a contribuabilului suma neadmisa la rambursare nu a fost preluata de AFP Galati ca sold negativ al TVA.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea a preluat eronat suma ce reprezinta TVA neadmisa la rambursare prin procesul verbal anterior.**

In realitate prin procesul verbal anterior, s-a constatat ca societatea a inregistrat TVA de recuperat, dar s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA pentru o parte, diferenta nefiind admisa la rambursare intrucat la momentul controlului societatea nu inregistra operatiuni impozabile, nu se cunostea tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urma sa le desfasoare (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere) si nici existenta factica a marfii.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata la acest caput de cerere, intrucat prin procesul verbal anterior petentei nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA, urmatorul control putand sa analizeze daca operatiunile desfasurate de societate in perioada ulterioara au fost impozabile si daca marfurile aflate in stoc la data primului control au fost livrate.

**2.** Petenta nu este de acord cu masura colectarii TVA aferenta exporturilor in comisionar (lohn) intrucat exportul a fost efectuat si incasat asa cum rezulta din anexele atasate la contestatie.

Mentioneaza ca la data controlului nu a putut prezenta toate documentele deoarece la executarea produsului final concura un numar mai mare de 10 parteneri de pe teritoriul Romaniei. Invoca instructiunile de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare in conformitate cu art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care stipuleaza:

“In situatia in care, din cauze independente de vointa furnizorului sau prestatorului, nu pot fi prezentate toate documentele justificative prevazute de prezentele instructiuni, scutirea de taxa pe valoarea adaugata se poate aplica daca exista alte documente prin care se face dovada realizarii operatiunii”. In acest sens, petenta ataseaza la contestatie copii dupa extrasele de cont in valuta (lire engleze) si dupa declaratiile de incasare externa.

La dosarul cauzei sunt atasate si copii de pe contractele incheiate cu partenerii externi redactate in limba engleza si traduse in limba romana, precum si pachete de documente pentru export formate din: factura cu drept de deducere, invoice, comanda sau contract, declaratie vamala, avize de expeditie.

In raportul de inspectie fiscala atacat se precizeaza ca activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in aprovizionarea cu furnituri (ata de cusut, fermoare, umerase, sireturi, etc.) pentru confectii de la furnizori din tara si valorificarea acestora fie la intern, fie la export (in nume propriu sau prin alti exportatori pentru aceeasi beneficiari externi), dar sunt inregistrate venituri si din vanzari de marfuri nealimentare, din prestari servicii (comisionare) si din cedarea activelor.

Din raportul de inspectie fiscala atacat rezulta ca s-a colectat suplimentar T.V.A., avand in vedere urmatoarele considerente:

Referitor la exporturile efectuate prin alte societati, in perioada 01.10.2003 - 21.05.2005 societatea a inregistrat operatiuni scutite constand in livrare de bunuri la extern prin alti parteneri, operatiunile realizate in anul 2003 fiind inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2004.

Pentru operatiunile scutite de TVA efectuate **in anul 2003**, reprezentate de exportul furniturilor incorporate in alte bunuri realizate de producatorii interni si livrate acelorasi beneficiari din strainatate, scutirea este prevazuta la art.11 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, iar justificarea regimului de scutire se

realizeaza in conformitate cu dispozitiile art.27 alin.(4) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, care stipuleaza:

“In situatia bunurilor care necesita prelucrari succesive realizate de unitati diferite din tara, precum si incorporarea altor bunuri, inclusiv ambalajele, iar produsul finit este exportat de o singura unitate, beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata fiecare unitate care a participat la realizarea produsului finit si a contractat contravaloarea bunurilor sau a prestatiei efectuate cu acelasi beneficiar din strainatate, care este si destinatarul bunurilor exportate, precum si unitatea care realizeaza exportul produsului finit. Predarea bunurilor intre unitatile din tara se efectueaza din dispozitia beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale pe baza avizului de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza». [...]

b) Unitatile producatoare/prelucratoare justifica scutirea cu:

1. contract incheiat cu partenerul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri ori prelucrarile contractate si unitatile din tara la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului cu copie de pe declaratia vamala de export vizata de organul vamal;
2. factura externa si factura fiscala, pe care se inscrie «scutit cu drept de deducere» emise catre beneficiarul extern;
3. avizul de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza»”.

In perioada iunie-decembrie 2003 societatea s-a aprovizionat cu furnituri (fermoare) de la producatorul intern, pe baza de facturi fiscale, marfa fiind predata direct (in baza avizelor de insotire a marfii emise de producator) la diverse societati care au realizat in anul 2003 produsele finale ce au fost exportate conform declaratiilor vamale prezentate de petent, in care exportator este alta societate.

Pentru aceste operatiuni societatea verificata nu prezinta documentele prevazute la pct. 1, 2 si 3 ale art.27(4) lit.b) din HG nr.598/2002.

Organul de inspectie fiscala invoca prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, care obliga agentii economici sa inregistreze operatiunile de export in baza unui document justificativ respectiv factura fiscala.

De asemenea, pentru operatiunile de export obligativitatea intocmirii facturii fiscale este prevazuta de art.6 alin.(1) si (2) din OMF nr.2055/1998 privind aplicarea corespunzatoare a HG nr.831/1997, care stipuleaza:

“(1) Pentru operatiunile de export vor fi consemnate in factura fiscala cod 14-4-10/A, urmand ca, in baza solicitarii partenerului extern, sa fie atasata la aceasta factura si factura externa INVOICE in devize si intr-o limba de circulatie internationala.

(2) Pentru operatiunile de export persoanele prevazute la art.1 din Legea nr.82/1991 pot completa, in mod suplimentar, elementele din formularul de factura fiscala intr-o limba de circulatie internationala si in devize, caz in care nu se mai intocmeste factura externa INVOICE”.

In Raportul de inspectie fiscala atacat se arata ca petenta prezinta copii de pe avizele de insotire a marfurilor ce sunt intocmite de producator catre exportatorii finali. Predarea marfurilor aprovizionate pe baza de factura fiscala de la producator nu este dovedita de petenta prin avize de insotire a marfurilor care sa ateste predarea bunurilor catre exportator, predare ce trebuia efectuata in baza contractelor prevazute de lege.

Avand in vedere faptul ca societatea nu dovedeste cu documente efectuarea operatiunilor de livrare la extern, organul de control considera operatiunile imposibile si colecteaza taxa pe valoare adaugata suplimentara, in conditiile in care marfurile respective nu se regasesc in inventarul efectuat la 31.12.2003.

**In anii 2004 si 2005** aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile de bunuri prin alti parteneri pentru beneficiari cu sediul in strainatate este reglementata de art.143(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu art.4 din OMF nr.1846/2003.

Documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA sunt prevazute la art.4, alin.(4) din OMF nr.1846/2003, care precizeaza:

“Unitatile care efectueaza livrari de bunuri care sunt incorporate in produsul final, inclusiv ambalajele, justifica scutirea cu urmatoarele documente:

a) contractul incheiat cu beneficiarul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;

b) copia de pe declaratia vamala de export intocmita de exportator din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final, conform reglementarilor vamale in vigoare;

c) factura fiscala si factura externa, emise catre beneficiarul extern;

d) avizul de insotire a marfii cu mentiunea «nu se factureaza», cu exceptia exportatorului”.

Organul de control a constatat ca petenta nu justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de export prin alti parteneri din anii 2004 si 2005 catre partenerii externi motivat de faptul ca:

- pentru fiecare livrare societatea nu a intocmit facturi fiscale in conformitate cu prevederile art.6 din OMF nr.2055/1998;
- predarea bunurilor pentru a fi incorporate in produsul final catre unitatea exportatoare s-a realizat pe baza avizelor de insotire a marfurilor intocmite in limba engleza si nu in limba romana;
- comenzile, ce reprezinta anexe la contractul incheiat cu beneficiarul extern, au fost prezentate in limba engleza si nu s-a putut verifica daca acestea contin date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- copiile de pe declaratiile vamale nu au fost prezentate pentru toate operatiunile derulate, iar cele prezentate nu sunt lizibile (nu au putut fi identificati exportatorii), deci petenta nu a putut justifica ca s-a acordat liberul de vama pentru produsele finale ce au fost exportate.

Se precizeaza ca pentru nici o operatiune de export agentul economic nu a putut prezenta tot setul de documente justificative prevazute de lege, fapt pentru care organul de inspectie fiscala a colectat TVA aferenta livrarilor de furnituri pentru confectii care sunt incorporate in produsul final.

Pentru perioada **01.01 - 31.03.2005**, din verificarea documentelor justificative referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata s-a constatat ca societatea nu prezinta:

- contractele respectiv comenzile incheiate cu partenerii externi din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- facturi fiscale interne (pentru operatiunile din luna ianuarie 2005);
- copii de pe declaratiile vamale intocmite de unitatile exportatoare, din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final.

Pentru livrarile de bunuri care sunt incorporate in produsul final, societatea nu justifica regimul de scutire, fapt pentru care s-a colectat TVA.

In Referatul cu propuneri de solutionare se mentioneaza ca la dosarul contestatiei au fost depuse suplimentar urmatoarele documente:

- **facturi fiscale interne** pentru operatiunile de export, documente justificative ce au fost completate ulterior controlului, pe formulare cu regim special achizitionate dupa control. Se mentioneaza ca societatea a fost sanctionata pentru neintocmirea facturilor fiscale, intocmindu-se proces verbal de constatare a contraveniilor semnat de contribuabil, fara obiectiuni. Prin urmare, se considera ca intocmirea acestor documente justificative la o data ulterioara controlului nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei;
- **contractele incheiate cu partenerii externi in limba engleza si traduse in limba romana** nu au fost prezentate organului de control la data incheierii raportului de inspectie fiscala, fapt dovedit prin data inscrisa de catre persoanele autorizate pe contractele traduse, precum si de anexa privind justificarea exporturilor semnata de contribuabil. Din analiza continutului contractelor incheiate cu partenerii externi depuse la dosarul contestatiei nu rezulta date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea acestora, nici termenul pentru justificarea exportului. Pentru datele referitoare la cantitatile de bunuri comandate petenta a prezentat la control si la contestatie cateva comenzi in limba engleza de la beneficiarii externi.

Se precizeaza ca prin prezentarea altor documente pentru justificarea exportului, respectiv a extraselor de cont in valuta si a declaratiilor de incasare valutara, societatea nu poate face dovada realizarii operatiunilor de export.

Motivatia petentei ca intra sub incidenta art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece societatea nu a intocmit facturi fiscale interne si nici nu a putut prezenta toate documentele justificative din neglijenta si nu din cauze independente de vointa reprezentantilor societatii.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea poate beneficia de scutire cu drept de deducere pentru TVA, in situatia in care nu respecta conditiile impuse de lege pentru justificarea exporturilor.**

In drept sunt aplicabile prevederile art.185(3) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:

„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata si la acest capat de cerere, pentru a da posibilitatea organelor de inspectie sa se pronunte tinand cont de toate documentele detinute de petent intrucat la dosarul cauzei s-au prezentat documente in legatura cu exportul care nu au fost prezentate organelor de inspectie.

## DECIZIA nr. 240

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva deciziilor de impunere si a raportului de inspectie fiscala privind TVA de plata, cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente, precum si impozit pe profit cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

### ***Cu privire la impozitul pe profit:***

Petenta arata ca s-a infiintat in anul 2003 si s-a declarat microintreprindere in baza OG nr. 24/2001. Considera ca trecerea societatii de la microintreprindere la societate platitoare de impozit pe profit se face ulterior "declaratiei 010" la sfarsitul fiecarui an prin analiza conditiilor obligatorii reglementate de OG nr. 24/2001, modificata prin Legea nr. 111/2003 si nr.232/2003.

Mentioneaza ca la 31.12.2003 societatea a realizat pierdere.

Invoca prevederile Ordinului 945/25.07.2003 in care se mentioneaza ca "persoanele juridice care au ca obiect de activitate comerțul si in cadrul acestei activitati predomina activitatea de comerț exterior, respectiv vanzarea marfurilor romanesti pe pietele externe, beneficiaza de acest sistem de impunere, adica platitoare de impozit pe venit".

Considera ca si in anul 2004 societatea indeplineste conditiile de platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In acest sens petenta a depus declaratia cod 010 in data de 30.11.2004 prin care se declara platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderii de la 04.06.2003, rezultand aceeași forma de impozitare si pentru anii 2004, 2005.

Mentioneaza ca organele de inspectie au apreciat ca societatea a pierdut calitatea de microintreprindere calculandu-se impozit pe profit pentru anul 2004.

Referitor la acest aspect, organul de control constata ca, desi la infiintare (04.06.2003) agentul economic a optat pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor, totusi ulterior nu a indeplinit toate conditiile impuse de lege pentru a beneficia de prevederile O.G. nr.24/2001, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, in anul fiscal 2003 societatea a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare fiscala, desi prevederile Legii nr. 111/02.02.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001, coroborate cu dispozitiile pct.II alin.(2) lit.a) din OMF nr.945/30.07.2003 stipuleaza ca persoanele juridice nou-infiintate dupa data de 31.05.2003 inclusiv pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii daca angajeaza salariati in termen de 60 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare.

Intrucat societatea contestatoare nu a respectat conditia mentionata mai sus, nu poate opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii, motiv pentru care din anul 2003 este platitoare de impozit pe profit.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea este platitoare de impozit pe profit in conditiile in care declaratia cod 010 prin care societatea declara luarea in evidenta a contribuabilului ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderii a fost depusa la organul fiscal peste termenul legal de 30 zile prevazut de art.74 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.**

In drept, la data infiintarii societatii erau in vigoare prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.111 din 2.04.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, care stipuleaza:

“Art. 1 - (1) Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obtinute din orice sursa persoanele juridice, denumite in continuare *microintreprinderi*, care indeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, urmatoarele conditii:

a) sunt producatoare de bunuri materiale, presteaza servicii s/saui desfasoara activitate de comert;

b) au de la 1 pana la 9 salariati inclusiv;

c) au realizat venituri reprezentand echivalentul in lei de pana la 100.000 euro inclusiv;

d) au capital integral privat.

Prin pct. 2 al ART. IX<sup>2</sup> din Legea nr. 232 din 31 mai 2003 pentru aprobarea OG nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, se modifica alin.(2) al art.1 din OG nr.24/2001, astfel:

“(2) Persoanele juridice infiintate in cursul unui an fiscal beneficiaza de prevederile prezentei ordonante daca indeplinesc conditiile prevazute la lit. a) si d) ale alin.(1) la data inregistrarii la registrul comertului, si conditia prevazuta la lit.b) a alin.(1) in termen de 60 de zile inclusiv de la aceasta data [...]”.

De asemenea prin Legea nr.232, la pct. 1 al ART. IX<sup>2</sup>, se introduce alin.(1<sup>1</sup>) al art.1 din OG nr.24/2001, unde se precizeaza:

“Persoanele juridice platitoare de impozit pe profit pot opta pentru incadrarea in categoria microintreprinderilor incepand cu anul fiscal urmat, daca sunt indeplinite conditiile prevazute la alin.(1). Optiunea se comunica organelor fiscale teritoriale la inceputul anului fiscal, sub forma unei declaratii pe propria raspundere, pana la data de 31 ianuarie inclusiv”.

In consecinta contestatia a fost respinsa deoarece societatea a fost inregistrata la Oficiul Registrul Comertului in data de 04.06.2003 si a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la infiintare, fapt care a determinat pierderea dreptului de optiune pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii de la infiintare pana la 31.12.2003. Petenta nu si-a exercitat optiunea de platitoare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor nici la inceputul anului 2004, nici la inceputul anului 2005, deci a ramas platitoare de impozit pe profit si in anii 2004 si 2005.

#### ***Referitor la taxa pe valoare adaugata:***

1. Petenta sustine ca eronat nu s-a acordat deducere pentru TVA provenind din procesul verbal de control anterior prin care nu i s-a recunoscut societatii drept de rambursare TVA, dar nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA. Mentioneaza ca TVA deductibil se regaseste in scris in jurnalul TVA cumparari, decontul lunii septembrie 2003, balanta sintetica septembrie 2003. Roaga sa se reconsidere aceasta masura si sa se recunoasca preluarea de TVA deductibil din perioada precedenta inspectiei fiscale din 14.11.2003.

**Organul de control, prin raportul de inspectie fiscala** atacat precizeaza ca pentru perioada precedenta, societatea a fost verificata pe linie de TVA prin procesul verbal din data de 14.11.2003, prin care s-a constatat ca nu indeplineste conditiile pentru rambursarea sumei solicitate deoarece la momentul controlului societatea “nu inregistreaza operatiuni impozabile si nu se cunoaste tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urmeaza sa le desfasoare” (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere).

In Referatul motivat cu propunerile de solutionare, se arata ca aceasta solicitare este tardiva si ca societatea trebuia sa conteste in termenele legale masurile dispuse prin actul de control precedent. Se precizeaza ca nu s-a dispus prin procesul verbal anterior preluarea in decontul lunii octombrie 2003 a soldului negativ al taxei pe valoarea adaugata neadmis la

rambursare si ca in fisa pe platitor a contribuabilului suma neadmisa la rambursare nu a fost preluata de AFP Galati ca sold negativ al TVA.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea a preluat eronat suma ce reprezinta TVA neadmisa la rambursare prin procesul verbal anterior.**

In realitate prin procesul verbal anterior, s-a constatat ca societatea a inregistrat TVA de recuperat, dar s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA pentru o parte, diferenta nefiind admisa la rambursare intrucat la momentul controlului societatea nu inregistra operatiuni impozabile, nu se cunostea tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urma sa le desfasoare (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere) si nici existenta factica a marfii.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata la acest capat de cerere, intrucat prin procesul verbal anterior petentei nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA, urmatorul control putand sa analizeze daca operatiunile desfasurate de societate in perioada ulterioara au fost impozabile si daca marfurile aflate in stoc la data primului control au fost livrate.

**2.** Petenta nu este de acord cu masura colectarii TVA aferenta exporturilor in comisionar (lohn) intrucat exportul a fost efectuat si incasat asa cum rezulta din anexele atasate la contestatie.

Mentioneaza ca la data controlului nu a putut prezenta toate documentele deoarece la executarea produsului final concura un numar mai mare de 10 parteneri de pe teritoriul Romaniei. Invoca instructiunile de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare in conformitate cu art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care stipuleaza:

“In situatia in care, din cauze independente de vointa furnizorului sau prestatorului, nu pot fi prezentate toate documentele justificative prevazute de prezentele instructiuni, scutirea de taxa pe valoarea adaugata se poate aplica daca exista alte documente prin care se face dovada realizarii operatiunii”. In acest sens, petenta ataseaza la contestatie copii dupa extrasele de cont in valuta (lire engleze) si dupa declaratiile de incasare externa.

La dosarul cauzei sunt atasate si copii de pe contractele incheiate cu partenerii externi redactate in limba engleza si traduse in limba romana, precum si pachete de documente pentru export formate din: factura cu drept de deducere, invoice, comanda sau contract, declaratie vamala, avize de expeditie.

In raportul de inspectie fiscala atacat se precizeaza ca activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in aprovizionarea cu furnituri (ata de cusut, fermoare, umerase, sireturi, etc.) pentru confectii de la furnizori din tara si valorificarea acestora fie la intern, fie la export (in nume propriu sau prin alti exportatori pentru aceeasi beneficiari externi), dar sunt inregistrate venituri si din vanzari de marfuri nealimentare, din prestari servicii (comisionare) si din cedarea activelor.

Din raportul de inspectie fiscala atacat rezulta ca s-a colectat suplimentar T.V.A., avand in vedere urmatoarele considerente:

Referitor la exporturile efectuate prin alte societati, in perioada 01.10.2003 - 21.05.2005 societatea a inregistrat operatiuni scutite constand in livrare de bunuri la extern prin alti parteneri, operatiunile realizate in anul 2003 fiind inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2004.

Pentru operatiunile scutite de TVA efectuate **in anul 2003**, reprezentate de exportul furniturilor incorporate in alte bunuri realizate de producatorii interni si livrate acelorasi beneficiari din strainatate, scutirea este prevazuta la art.11 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, iar justificarea regimului de scutire se

realizeaza in conformitate cu dispozitiile art.27 alin.(4) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, care stipuleaza:

“In situatia bunurilor care necesita prelucrari succesive realizate de unitati diferite din tara, precum si incorporarea altor bunuri, inclusiv ambalajele, iar produsul finit este exportat de o singura unitate, beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata fiecare unitate care a participat la realizarea produsului finit si a contractat contravaloarea bunurilor sau a prestatiei efectuate cu acelasi beneficiar din strainatate, care este si destinatarul bunurilor exportate, precum si unitatea care realizeaza exportul produsului finit. Predarea bunurilor intre unitatile din tara se efectueaza din dispozitia beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale pe baza avizului de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza». [...]

b) Unitatile producatoare/prelucratoare justifica scutirea cu:

1. contract incheiat cu partenerul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri ori prelucrarile contractate si unitatile din tara la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului cu copie de pe declaratia vamala de export vizata de organul vamal;
2. factura externa si factura fiscala, pe care se inscrie «scutit cu drept de deducere» emise catre beneficiarul extern;
3. avizul de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza»”.

In perioada iunie-decembrie 2003 societatea s-a aprovizionat cu furnituri (fermoare) de la producatorul intern, pe baza de facturi fiscale, marfa fiind predata direct (in baza avizelor de insotire a marfii emise de producator) la diverse societati care au realizat in anul 2003 produsele finale ce au fost exportate conform declaratiilor vamale prezentate de petent, in care exportator este alta societate.

Pentru aceste operatiuni societatea verificata nu prezinta documentele prevazute la pct. 1, 2 si 3 ale art.27(4) lit.b) din HG nr.598/2002.

Organul de inspectie fiscala invoca prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, care obliga agentii economici sa inregistreze operatiunile de export in baza unui document justificativ respectiv factura fiscala.

De asemenea, pentru operatiunile de export obligativitatea intocmirii facturii fiscale este prevazuta de art.6 alin.(1) si (2) din OMF nr.2055/1998 privind aplicarea corespunzatoare a HG nr.831/1997, care stipuleaza:

“(1) Pentru operatiunile de export vor fi consemnate in factura fiscala cod 14-4-10/A, urmand ca, in baza solicitarii partenerului extern, sa fie atasata la aceasta factura si factura externa INVOICE in devize si intr-o limba de circulatie internationala.

(2) Pentru operatiunile de export persoanele prevazute la art.1 din Legea nr.82/1991 pot completa, in mod suplimentar, elementele din formularul de factura fiscala intr-o limba de circulatie internationala si in devize, caz in care nu se mai intocmeste factura externa INVOICE”.

In Raportul de inspectie fiscala atacat se arata ca petenta prezinta copii de pe avizele de insotire a marfurilor ce sunt intocmite de producator catre exportatorii finali. Predarea marfurilor aprovizionate pe baza de factura fiscala de la producator nu este dovedita de petenta prin avize de insotire a marfurilor care sa ateste predarea bunurilor catre exportator, predare ce trebuia efectuata in baza contractelor prevazute de lege.

Avand in vedere faptul ca societatea nu dovedeste cu documente efectuarea operatiunilor de livrare la extern, organul de control considera operatiunile imposibile si colecteaza taxa pe valoare adaugata suplimentara, in conditiile in care marfurile respective nu se regasesc in inventarul efectuat la 31.12.2003.

**In anii 2004 si 2005** aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile de bunuri prin alti parteneri pentru beneficiari cu sediul in strainatate este reglementata de art.143(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu art.4 din OMF nr.1846/2003.

Documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA sunt prevazute la art.4, alin.(4) din OMF nr.1846/2003, care precizeaza:

“Unitatile care efectueaza livrari de bunuri care sunt incorporate in produsul final, inclusiv ambalajele, justifica scutirea cu urmatoarele documente:

a) contractul incheiat cu beneficiarul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;

b) copia de pe declaratia vamala de export intocmita de exportator din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final, conform reglementarilor vamale in vigoare;

c) factura fiscala si factura externa, emise catre beneficiarul extern;

d) avizul de insotire a marfii cu mentiunea «nu se factureaza», cu exceptia exportatorului”.

Organul de control a constatat ca petenta nu justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de export prin alti parteneri din anii 2004 si 2005 catre partenerii externi motivat de faptul ca:

- pentru fiecare livrare societatea nu a intocmit facturi fiscale in conformitate cu prevederile art.6 din OMF nr.2055/1998;
- predarea bunurilor pentru a fi incorporate in produsul final catre unitatea exportatoare s-a realizat pe baza avizelor de insotire a marfurilor intocmite in limba engleza si nu in limba romana;
- comenzile, ce reprezinta anexe la contractul incheiat cu beneficiarul extern, au fost prezentate in limba engleza si nu s-a putut verifica daca acestea contin date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- copiile de pe declaratiile vamale nu au fost prezentate pentru toate operatiunile derulate, iar cele prezentate nu sunt lizibile (nu au putut fi identificati exportatorii), deci petenta nu a putut justifica ca s-a acordat liberul de vama pentru produsele finale ce au fost exportate.

Se precizeaza ca pentru nici o operatiune de export agentul economic nu a putut prezenta tot setul de documente justificative prevazute de lege, fapt pentru care organul de inspectie fiscala a colectat TVA aferenta livrarilor de furnituri pentru confectii care sunt incorporate in produsul final.

Pentru perioada **01.01 - 31.03.2005**, din verificarea documentelor justificative referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata s-a constatat ca societatea nu prezinta:

- contractele respectiv comenzile incheiate cu partenerii externi din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- facturi fiscale interne (pentru operatiunile din luna ianuarie 2005);
- copii de pe declaratiile vamale intocmite de unitatile exportatoare, din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final.

Pentru livrarile de bunuri care sunt incorporate in produsul final, societatea nu justifica regimul de scutire, fapt pentru care s-a colectat TVA.

In Referatul cu propuneri de solutionare se mentioneaza ca la dosarul contestatiei au fost depuse suplimentar urmatoarele documente:

- **facturi fiscale interne** pentru operatiunile de export, documente justificative ce au fost completate ulterior controlului, pe formulare cu regim special achizitionate dupa control. Se mentioneaza ca societatea a fost sanctionata pentru neintocmirea facturilor fiscale, intocmindu-se proces verbal de constatare a contraveniilor semnat de contribuabil, fara obiectiuni. Prin urmare, se considera ca intocmirea acestor documente justificative la o data ulterioara controlului nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei;
- **contractele incheiate cu partenerii externi in limba engleza si traduse in limba romana** nu au fost prezentate organului de control la data incheierii raportului de inspectie fiscala, fapt dovedit prin data inscrisa de catre persoanele autorizate pe contractele traduse, precum si de anexa privind justificarea exporturilor semnata de contribuabil. Din analiza continutului contractelor incheiate cu partenerii externi depuse la dosarul contestatiei nu rezulta date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea acestora, nici termenul pentru justificarea exportului. Pentru datele referitoare la cantitatile de bunuri comandate petenta a prezentat la control si la contestatie cateva comenzi in limba engleza de la beneficiarii externi.

Se precizeaza ca prin prezentarea altor documente pentru justificarea exportului, respectiv a extraselor de cont in valuta si a declaratiilor de incasare valutara, societatea nu poate face dovada realizarii operatiunilor de export.

Motivatia petentei ca intra sub incidenta art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece societatea nu a intocmit facturi fiscale interne si nici nu a putut prezenta toate documentele justificative din neglijenta si nu din cauze independente de vointa reprezentantilor societatii.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea poate beneficia de scutire cu drept de deducere pentru TVA, in situatia in care nu respecta conditiile impuse de lege pentru justificarea exporturilor.**

In drept sunt aplicabile prevederile art.185(3) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:

„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata si la acest capat de cerere, pentru a da posibilitatea organelor de inspectie sa se pronunte tinand cont de toate documentele detinute de petent intrucat la dosarul cauzei s-au prezentat documente in legatura cu exportul care nu au fost prezentate organelor de inspectie.

## DECIZIA nr. 240

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva deciziilor de impunere si a raportului de inspectie fiscala privind TVA de plata, cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente, precum si impozit pe profit cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

### ***Cu privire la impozitul pe profit:***

Petenta arata ca s-a infiintat in anul 2003 si s-a declarat microintreprindere in baza OG nr. 24/2001. Considera ca trecerea societatii de la microintreprindere la societate platitoare de impozit pe profit se face ulterior "declaratiei 010" la sfarsitul fiecarui an prin analiza conditiilor obligatorii reglementate de OG nr. 24/2001, modificata prin Legea nr. 111/2003 si nr.232/2003.

Mentioneaza ca la 31.12.2003 societatea a realizat pierdere.

Invoca prevederile Ordinului 945/25.07.2003 in care se mentioneaza ca "persoanele juridice care au ca obiect de activitate comerțul si in cadrul acestei activitati predomina activitatea de comerț exterior, respectiv vanzarea marfurilor romanesti pe pietele externe, beneficiaza de acest sistem de impunere, adica platitoare de impozit pe venit".

Considera ca si in anul 2004 societatea indeplineste conditiile de platitor de impozit pe veniturile microintreprinderilor.

In acest sens petenta a depus declaratia cod 010 in data de 30.11.2004 prin care se declara platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderii de la 04.06.2003, rezultand aceeași forma de impozitare si pentru anii 2004, 2005.

Mentioneaza ca organele de inspectie au apreciat ca societatea a pierdut calitatea de microintreprindere calculandu-se impozit pe profit pentru anul 2004.

Referitor la acest aspect, organul de control constata ca, desi la infiintare (04.06.2003) agentul economic a optat pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor, totusi ulterior nu a indeplinit toate conditiile impuse de lege pentru a beneficia de prevederile O.G. nr.24/2001, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, in anul fiscal 2003 societatea a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare fiscala, desi prevederile Legii nr. 111/02.02.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001, coroborate cu dispozitiile pct.II alin.(2) lit.a) din OMF nr.945/30.07.2003 stipuleaza ca persoanele juridice nou-infiintate dupa data de 31.05.2003 inclusiv pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii daca angajeaza salariati in termen de 60 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare.

Intrucat societatea contestatoare nu a respectat conditia mentionata mai sus, nu poate opta pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii, motiv pentru care din anul 2003 este platitoare de impozit pe profit.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea este platitoare de impozit pe profit in conditiile in care declaratia cod 010 prin care societatea declara luarea in evidenta a contribuabilului ca platitor de impozit pe veniturile microintreprinderii a fost depusa la organul fiscal peste termenul legal de 30 zile prevazut de art.74 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala.**

In drept, la data infiintarii societatii erau in vigoare prevederile art.1 alin.(1) din Legea nr.111 din 2.04.2003 pentru aprobarea OG nr.24/2001 privind impunerea microintreprinderilor, care stipuleaza:

“Art. 1 - (1) Pot opta la plata unui impozit aplicat asupra veniturilor obtinute din orice sursa persoanele juridice, denumite in continuare *microintreprinderi*, care indeplinesc cumulativ, la data de 31 decembrie a anului precedent, urmatoarele conditii:

a) sunt producatoare de bunuri materiale, presteaza servicii s/saui desfasoara activitate de comert;

b) au de la 1 pana la 9 salariati inclusiv;

c) au realizat venituri reprezentand echivalentul in lei de pana la 100.000 euro inclusiv;

d) au capital integral privat.

Prin pct. 2 al ART. IX<sup>2</sup> din Legea nr. 232 din 31 mai 2003 pentru aprobarea OG nr.36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar-fiscala, se modifica alin.(2) al art.1 din OG nr.24/2001, astfel:

“(2) Persoanele juridice infiintate in cursul unui an fiscal beneficiaza de prevederile prezentei ordonante daca indeplinesc conditiile prevazute la lit. a) si d) ale alin.(1) la data inregistrarii la registrul comertului, si conditia prevazuta la lit.b) a alin.(1) in termen de 60 de zile inclusiv de la aceasta data [...]”.

De asemenea prin Legea nr.232, la pct. 1 al ART. IX<sup>2</sup>, se introduce alin.(1<sup>1</sup>) al art.1 din OG nr.24/2001, unde se precizeaza:

“Persoanele juridice platitoare de impozit pe profit pot opta pentru incadrarea in categoria microintreprinderilor incepand cu anul fiscal urmat, daca sunt indeplinite conditiile prevazute la alin.(1). Optiunea se comunica organelor fiscale teritoriale la inceputul anului fiscal, sub forma unei declaratii pe propria raspundere, pana la data de 31 ianuarie inclusiv”.

In consecinta contestatia a fost respinsa deoarece societatea a fost inregistrata la Oficiul Registrul Comertului in data de 04.06.2003 si a angajat salariati incepand cu data de 01.09.2003, deci dupa 88 de zile de la infiintare, fapt care a determinat pierderea dreptului de optiune pentru plata impozitului pe veniturile microintreprinderii de la infiintare pana la 31.12.2003. Petenta nu si-a exercitat optiunea de platitoare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor nici la inceputul anului 2004, nici la inceputul anului 2005, deci a ramas platitoare de impozit pe profit si in anii 2004 si 2005.

#### ***Referitor la taxa pe valoare adaugata:***

1. Petenta sustine ca eronat nu s-a acordat deducere pentru TVA provenind din procesul verbal de control anterior prin care nu i s-a recunoscut societatii drept de rambursare TVA, dar nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA. Mentioneaza ca TVA deductibil se regaseste in scris in jurnalul TVA cumparari, decontul lunii septembrie 2003, balanta sintetica septembrie 2003. Roaga sa se reconsidere aceasta masura si sa se recunoasca preluarea de TVA deductibil din perioada precedenta inspectiei fiscale din 14.11.2003.

**Organul de control, prin raportul de inspectie fiscala** atacat precizeaza ca pentru perioada precedenta, societatea a fost verificata pe linie de TVA prin procesul verbal din data de 14.11.2003, prin care s-a constatat ca nu indeplineste conditiile pentru rambursarea sumei solicitate deoarece la momentul controlului societatea “nu inregistreaza operatiuni impozabile si nu se cunoaste tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urmeaza sa le desfasoare” (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere).

In Referatul motivat cu propunerile de solutionare, se arata ca aceasta solicitare este tardiva si ca societatea trebuia sa conteste in termenele legale masurile dispuse prin actul de control precedent. Se precizeaza ca nu s-a dispus prin procesul verbal anterior preluarea in decontul lunii octombrie 2003 a soldului negativ al taxei pe valoarea adaugata neadmis la

rambursare si ca in fisa pe platitor a contribuabilului suma neadmisa la rambursare nu a fost preluata de AFP Galati ca sold negativ al TVA.

**Cauza supusa solutionarii consta in a stabili daca societatea a preluat eronat suma ce reprezinta TVA neadmisa la rambursare prin procesul verbal anterior.**

In realitate prin procesul verbal anterior, s-a constatat ca societatea a inregistrat TVA de recuperat, dar s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA pentru o parte, diferenta nefiind admisa la rambursare intrucat la momentul controlului societatea nu inregistra operatiuni impozabile, nu se cunostea tipul operatiunilor impozabile pe care societatea urma sa le desfasoare (si anume scutite cu drept de deducere sau fara drept de deducere) si nici existenta faptica a marfii.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata la acest caput de cerere, intrucat prin procesul verbal anterior petentei nu i s-a anulat dreptul de deducere TVA, urmatorul control putand sa analizeze daca operatiunile desfasurate de societate in perioada ulterioara au fost impozabile si daca marfurile aflate in stoc la data primului control au fost livrate.

**2.** Petenta nu este de acord cu masura colectarii TVA aferenta exporturilor in comisionar (lohn) intrucat exportul a fost efectuat si incasat asa cum rezulta din anexele atasate la contestatie.

Mentioneaza ca la data controlului nu a putut prezenta toate documentele deoarece la executarea produsului final concura un numar mai mare de 10 parteneri de pe teritoriul Romaniei. Invoca instructiunile de aplicare a scutiilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare in conformitate cu art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care stipuleaza:

“In situatia in care, din cauze independente de vointa furnizorului sau prestatorului, nu pot fi prezentate toate documentele justificative prevazute de prezentele instructiuni, scutirea de taxa pe valoarea adaugata se poate aplica daca exista alte documente prin care se face dovada realizarii operatiunii”. In acest sens, petenta ataseaza la contestatie copii dupa extrasele de cont in valuta (lire engleze) si dupa declaratiile de incasare externa.

La dosarul cauzei sunt atasate si copii de pe contractele incheiate cu partenerii externi redactate in limba engleza si traduse in limba romana, precum si pachete de documente pentru export formate din: factura cu drept de deducere, invoice, comanda sau contract, declaratie vamala, avize de expeditie.

In raportul de inspectie fiscala atacat se precizeaza ca activitatea desfasurata de societate in perioada verificata consta in aprovizionarea cu furnituri (ata de cusut, fermoare, umerase, sireturi, etc.) pentru confectii de la furnizori din tara si valorificarea acestora fie la intern, fie la export (in nume propriu sau prin alti exportatori pentru aceeasi beneficiari externi), dar sunt inregistrate venituri si din vanzari de marfuri nealimentare, din prestari servicii (comisionare) si din cedarea activelor.

Din raportul de inspectie fiscala atacat rezulta ca s-a colectat suplimentar T.V.A., avand in vedere urmatoarele considerente:

Referitor la exporturile efectuate prin alte societati, in perioada 01.10.2003 - 21.05.2005 societatea a inregistrat operatiuni scutite constand in livrare de bunuri la extern prin alti parteneri, operatiunile realizate in anul 2003 fiind inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2004.

Pentru operatiunile scutite de TVA efectuate **in anul 2003**, reprezentate de exportul furniturilor incorporate in alte bunuri realizate de producatorii interni si livrate acelorasi beneficiari din strainatate, scutirea este prevazuta la art.11 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, iar justificarea regimului de scutire se

realizeaza in conformitate cu dispozitiile art.27 alin.(4) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, care stipuleaza:

“In situatia bunurilor care necesita prelucrari succesive realizate de unitati diferite din tara, precum si incorporarea altor bunuri, inclusiv ambalajele, iar produsul finit este exportat de o singura unitate, beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata fiecare unitate care a participat la realizarea produsului finit si a contractat contravaloarea bunurilor sau a prestatiei efectuate cu acelasi beneficiar din strainatate, care este si destinatarul bunurilor exportate, precum si unitatea care realizeaza exportul produsului finit. Predarea bunurilor intre unitatile din tara se efectueaza din dispozitia beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale pe baza avizului de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza». [...]

b) Unitatile producatoare/prelucratoare justifica scutirea cu:

1. contract incheiat cu partenerul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri ori prelucrarile contractate si unitatile din tara la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului cu copie de pe declaratia vamala de export vizata de organul vamal;
2. factura externa si factura fiscala, pe care se inscrie «scutit cu drept de deducere» emise catre beneficiarul extern;
3. avizul de insotire a marfii, cu mentiunea «nu se factureaza»”.

In perioada iunie-decembrie 2003 societatea s-a aprovizionat cu furnituri (fermoare) de la producatorul intern, pe baza de facturi fiscale, marfa fiind predata direct (in baza avizelor de insotire a marfii emise de producator) la diverse societati care au realizat in anul 2003 produsele finale ce au fost exportate conform declaratiilor vamale prezentate de petent, in care exportator este alta societate.

Pentru aceste operatiuni societatea verificata nu prezinta documentele prevazute la pct. 1, 2 si 3 ale art.27(4) lit.b) din HG nr.598/2002.

Organul de inspectie fiscala invoca prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, care obliga agentii economici sa inregistreze operatiunile de export in baza unui document justificativ respectiv factura fiscala.

De asemenea, pentru operatiunile de export obligativitatea intocmirii facturii fiscale este prevazuta de art.6 alin.(1) si (2) din OMF nr.2055/1998 privind aplicarea corespunzatoare a HG nr.831/1997, care stipuleaza:

“(1) Pentru operatiunile de export vor fi consemnate in factura fiscala cod 14-4-10/A, urmand ca, in baza solicitarii partenerului extern, sa fie atasata la aceasta factura si factura externa INVOICE in devize si intr-o limba de circulatie internationala.

(2) Pentru operatiunile de export persoanele prevazute la art.1 din Legea nr.82/1991 pot completa, in mod suplimentar, elementele din formularul de factura fiscala intr-o limba de circulatie internationala si in devize, caz in care nu se mai intocmeste factura externa INVOICE”.

In Raportul de inspectie fiscala atacat se arata ca petenta prezinta copii de pe avizele de insotire a marfurilor ce sunt intocmite de producator catre exportatorii finali. Predarea marfurilor aprovizionate pe baza de factura fiscala de la producator nu este dovedita de petenta prin avize de insotire a marfurilor care sa ateste predarea bunurilor catre exportator, predare ce trebuia efectuata in baza contractelor prevazute de lege.

Avand in vedere faptul ca societatea nu dovedeste cu documente efectuarea operatiunilor de livrare la extern, organul de control considera operatiunile imposabile si colecteaza taxa pe valoare adaugata suplimentara, in conditiile in care marfurile respective nu se regasesc in inventarul efectuat la 31.12.2003.

**In anii 2004 si 2005** aplicarea scutirii de TVA pentru livrarile de bunuri prin alti parteneri pentru beneficiari cu sediul in strainatate este reglementata de art.143(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu art.4 din OMF nr.1846/2003.

Documentele necesare pentru justificarea scutirii de TVA sunt prevazute la art.4, alin.(4) din OMF nr.1846/2003, care precizeaza:

“Unitatile care efectueaza livrari de bunuri care sunt incorporate in produsul final, inclusiv ambalajele, justifica scutirea cu urmatoarele documente:

a) contractul incheiat cu beneficiarul extern, din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;

b) copia de pe declaratia vamala de export intocmita de exportator din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final, conform reglementarilor vamale in vigoare;

c) factura fiscala si factura externa, emise catre beneficiarul extern;

d) avizul de insotire a marfii cu mentiunea «nu se factureaza», cu exceptia exportatorului”.

Organul de control a constatat ca petenta nu justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de export prin alti parteneri din anii 2004 si 2005 catre partenerii externi motivat de faptul ca:

- pentru fiecare livrare societatea nu a intocmit facturi fiscale in conformitate cu prevederile art.6 din OMF nr.2055/1998;
- predarea bunurilor pentru a fi incorporate in produsul final catre unitatea exportatoare s-a realizat pe baza avizelor de insotire a marfurilor intocmite in limba engleza si nu in limba romana;
- comenzile, ce reprezinta anexe la contractul incheiat cu beneficiarul extern, au fost prezentate in limba engleza si nu s-a putut verifica daca acestea contin date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- copiile de pe declaratiile vamale nu au fost prezentate pentru toate operatiunile derulate, iar cele prezentate nu sunt lizibile (nu au putut fi identificati exportatorii), deci petenta nu a putut justifica ca s-a acordat liberul de vama pentru produsele finale ce au fost exportate.

Se precizeaza ca pentru nici o operatiune de export agentul economic nu a putut prezenta tot setul de documente justificative prevazute de lege, fapt pentru care organul de inspectie fiscala a colectat TVA aferenta livrarilor de furnituri pentru confectii care sunt incorporate in produsul final.

Pentru perioada **01.01 - 31.03.2005**, din verificarea documentelor justificative referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata s-a constatat ca societatea nu prezinta:

- contractele respectiv comenzile incheiate cu partenerii externi din care sa rezulte cantitatile de bunuri si unitatile la care se face predarea acestora, precum si termenul pentru justificarea exportului;
- facturi fiscale interne (pentru operatiunile din luna ianuarie 2005);
- copii de pe declaratiile vamale intocmite de unitatile exportatoare, din care sa rezulte ca s-a acordat liberul la vama pentru produsul final.

Pentru livrarile de bunuri care sunt incorporate in produsul final, societatea nu justifica regimul de scutire, fapt pentru care s-a colectat TVA.

In Referatul cu propuneri de solutionare se mentioneaza ca la dosarul contestatiei au fost depuse suplimentar urmatoarele documente:

- **facturi fiscale interne** pentru operatiunile de export, documente justificative ce au fost completate ulterior controlului, pe formulare cu regim special achizitionate dupa control. Se mentioneaza ca societatea a fost sanctionata pentru neintocmirea facturilor fiscale, intocmindu-se proces verbal de constatare a contraveniilor semnat de contribuabil, fara obiectiuni. Prin urmare, se considera ca intocmirea acestor documente justificative la o data ulterioara controlului nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei;
- **contractele incheiate cu partenerii externi in limba engleza si traduse in limba romana** nu au fost prezentate organului de control la data incheierii raportului de inspectie fiscala, fapt dovedit prin data inscrisa de catre persoanele autorizate pe contractele traduse, precum si de anexa privind justificarea exporturilor semnata de contribuabil. Din analiza continutului contractelor incheiate cu partenerii externi depuse la dosarul contestatiei nu rezulta date referitoare la cantitatile de bunuri, unitatile la care se face predarea acestora, nici termenul pentru justificarea exportului. Pentru datele referitoare la cantitatile de bunuri comandate petenta a prezentat la control si la contestatie cateva comenzi in limba engleza de la beneficiarii externi.

Se precizeaza ca prin prezentarea altor documente pentru justificarea exportului, respectiv a extraselor de cont in valuta si a declaratiilor de incasare valutara, societatea nu poate face dovada realizarii operatiunilor de export.

Motivatia petentei ca intra sub incidenta art.143(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece societatea nu a intocmit facturi fiscale interne si nici nu a putut prezenta toate documentele justificative din neglijenta si nu din cauze independente de vointa reprezentantilor societatii.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea poate beneficia de scutire cu drept de deducere pentru TVA, in situatia in care nu respecta conditiile impuse de lege pentru justificarea exporturilor.**

In drept sunt aplicabile prevederile art.185(3) din OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care stipuleaza:

„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

In consecinta decizia de impunere a fost desfiintata si la acest capat de cerere, pentru a da posibilitatea organelor de inspectie sa se pronunte tinand cont de toate documentele detinute de petent intrucat la dosarul cauzei s-au prezentat documente in legatura cu exportul care nu au fost prezentate organelor de inspectie.