

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE**  
**A JUDEȚULUI S U C E A V A**

**DECIZIA NR. 25**

din 13.05.2005

privind soluționarea contestației formulată de **S.C. „.....” S.A.** din localitatea ....., județul Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ....din 14.04.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de control fiscal Suceava, prin adresa nr. ..../14.04.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ..../14.04.2005, cu privire la contestația formulată de **S.C. „.....” S.A.** din localitatea ....., strada ....., județul Suceava.

**S.C. „.....” S.A.** din localitatea ..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. ..../18.03.2005, emisă de organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de control fiscal Suceava, privind suma de .....lei, reprezentând:

- .....lei impozit pe profit;
- .....lei T.V.A.;
- .....lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .....lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .....lei eroare materială.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 176 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.174 și 178 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. „.....” S.A. din localitatea ....., prin contestația formulată, aduce următoarele argumente:**

Societatea precizează că suma contestată, stabilită prin Decizia nr. ..../18.03.2005, a rezultat din livrările la export a unor „seturi berării”, efectuate de **S.C. „.....” S.A.** prin comisionarul **S.C. „.....” S.A.** Târgu Mureș în perioada ianuarie - mai 2004.

Petiționara precizează că livrările respective s-au efectuat în baza contractelor de export în comision, nr. ....și nr. ...., încheiate cu **S.C. „.....” S.A.** Târgu Mureș, unde la art. 3 se precizează că „Produsele realizate sunt destinate exportului”, iar la art. 10 se prevăd următoarele obligații ale comisionarului:

- să primească și să achite produsele realizate, expediate și facturate de client;
- să asigure ambalajele și materialele auxiliare necesare pentru realizarea exportului în condiții optime;
- să asigure transportul și să suporte cheltuielile de încărcare, transport și vamă;
- să pună la dispoziția comitentului, în termen de cinci zile de la data emiterii lor, copiile documentelor vamale aferente livrărilor la export.

Contestatoarea susține că S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș, în calitate de comisionar, nu a efectuat nici o modificare dimensională sau structurală asupra produselor livrate de comitent.

Societatea consideră că livrările efectuate nu se încadrează în prevederile Hotărârii Guvernului nr. 598/2002, art. 27, alin 4, unde se precizează că bunurile destinate exportului, realizate în țară sunt prelucrări succesive, și nu este necesară existența contractului de livrare între S.C. „.....” și clientul său.

Petiționara consideră că se încadrează în prevederile O.M.F.P. pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exportul de bunuri și alte operațiuni similare, nr. 184.....2003, art. 2, alin. 4, unde se precizează că:

**„Pentru exportul de bunuri realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de comisionari cât și de comitent.[...]**

**Comitentul justifică scutirea cu următoarele documente:**

**a) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și data la care trebuie efectuat exportul;**

**b) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă și copia de pe lista - anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului;**

**c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar.”**

S.C. „.....” S.A. .... precizează că a justificat exportul cu contracte de export în comision, declarații vamale și facturi externe pe care apare mențiunea „blaturile seturi berărie sunt produse de S.C. „.....” S.A. ....” și extrase de cont pentru încasări în valută.

Contestatoarea consideră că produsele „seturi berării” au fost livrate la export pe bază de contract de comision, iar eventualele vicii pot fi de formă și nu de fond.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 10.03.2005, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... /18.03.2005, organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de control fiscal Suceava au stabilit debite suplimentare în sumă de .....lei, reprezentând .....lei impozit pe profit, .....lei T.V.A., .....lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și .....lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

### **Cu privire la taxa pe valoarea adăugată.**

Organele de control precizează că în baza contractelor de comision nr. ....și nr. ...., societatea s-a obligat să livreze societății „.....” S.A. Târgu Mureș **blaturi pentru mese și băncuțe pentru seturi berării.**

Dintre obligațiile comisionarului, prevăzute în contractele de comision, organele de control au reținut că acesta avea obligația să asigure ambalarea și materialele auxiliare necesare

pentru realizarea exportului.

Potrivit actului atacat, S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș a adăugat picioare metalice din fier forjat și a exportat **seturi berării**, creând un nou produs format din blaturi din lemn, produse de S.C. „.....” S.A. și picioare din fier forjat produse de comisionar sau de alt producător.

Organele de control precizează că, în perioada 01.03.2003 - 31.05.2004, societatea verificată a livrat către firma din Târgu Mureș bunuri în sumă totală de .....lei, pentru care a întocmit un număr de 26 facturi fiscale, cu cota zero de T.V.A., agentul economic considerând că aceste livrări se încadrează la operațiuni la export scutite de T.V.A.

Prin decizia de impunere contestată se precizează că, în legătură cu aceste operațiuni, societatea a prezentat controlului următoarele documente justificative:

- documentele de livrare - facturile întocmite din care rezultă că s-au livrat blaturi din lemn;

- documentele ce au stat la baza încasării c/v bunurilor livrate;
- declarațiile vamale de export din care rezultă că s-au livrat seturi berării.

Potrivit art. 27 alin 5 din H.G. nr. 598/2002, pentru exportul în comision justificarea scutirii de T.V.A. se realizează pe baza următoarele documente:

- copie după factura externă;
- contractul încheiat cu comisionarul, copie de pe declarația vamală de export vizată de organul vamal și copie de pe lista anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;
- factura fiscală emisă de comitent către comisionar, pe care este înscris „scutit cu drept de deducere - export în comision”.

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil, organele de control au reținut următoarele aspecte:

- de pe factura întocmită de societate rezultă că aceasta a livrat blaturi din lemn de diverse dimensiuni, iar marfa s-a livrat la export conform contractului de export în comision;

- factura întocmită de comisionar către beneficiarul extern, în dreptul rubricii „specificația modelului”, are următoarele mențiuni: seturi de berărie, nr. buc., preț, valoare, furnizor de blaturi lemn S.C.”.....” S.A. ....;

- declarația vamală, la rubrica „colete și descrierea mărfurilor”, are următoarele mențiuni: mobilier de grădină/set berărie, furnizor de blaturi S.C. „.....” S.A., iar în unele cazuri apare menționată denumirea producătorilor interni, printre care și S.C. „.....” S.A., fără însă a fi o listă anexă.

Organele de control trag concluzia că s-au exportat seturi berării cu blaturi de rășinoase produse de S.C. „.....” S.A., iar în această situație operațiunile în cauză reprezintă export de bunuri care necesită prelucrări succesive.

Prin decizia de impunere contestată se precizează că în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 598/2002, art. 27 pct. 4, în situația bunurilor care necesită prelucrări succesive realizate de unități diferite din țară, precum și încorporarea altor bunuri, inclusiv ambalajele, iar produsul finit este exportat de o singură unitate, beneficiază de scutire de T.V.A. fiecare unitate care a participat la realizarea produsului finit și a contractat contravaloarea bunului sau prestației efectuate cu același beneficiar din străinătate, Predare bunurilor între unitățile din țară se efectuează din dispoziția beneficiarului extern.

Organele de control menționează prin actul atacat că societatea nu a prezentat contracte încheiate direct cu beneficiarii externi și nici documente din care să rezulte că aceștia au dispus livrarea produselor către societatea din Târgu Mureș.

Prin actul atacat se menționează că prevederile privind justificarea exportului realizat prin comisionari și exportului prin prelucrări succesive se regăsesc și în Legea nr. 571/2003, la art. 143 alin. 1 lit. a, b și c, coroborate cu art. 2 pct. 4 și art. 4 din O.M.F.P. nr. 1846/2003.

Organele de control trag concluzia că societatea verificată a încheiat contract de export în comision pentru blaturi din lemn, iar exportatorul/comisionarul a exportat seturi berării, în care sunt încorporate bunurile de S.C. „.....” S.A..

Prin actul de control atacat se precizează că operațiunile în cauză reprezintă export de bunuri care necesită prelucrări succesive, situație în care societatea ar fi trebuit să prezinte contract încheiat cu beneficiarul extern, factură fiscală emisă către beneficiarul extern și documente din care să rezulte modul de predare a bunurilor.

Societatea nu a justificat exportul cu documentele prevăzute de O.M.F.P. nr. 1846/2003, art. 4 alin. 4 și 3, H.G. nr. 598/2002, art. 27 pct. 4, organele de control stabilind o taxă pe valoarea adăugată de .....lei.

În baza Legii nr. 345/2002, art. 34, O.G. nr. 61/2003, art. 12 - 14, O.G. nr. 92/2003, art. 114, 115 și 120, s-au calculat dobânzi de întârziere de .....lei și penalități de .....lei.

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

La data de 31.12.2003, societatea înregistrează un profit impozabil de .....lei, pentru care a calculat și înregistrat un impozit de .....lei.

În baza constatărilor menționate la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar de .....lei, fiind încălcate prevederile art. 2 din legea nr. 414/2002.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă livrările de bunuri, efectuate de S.C. „.....” S.A. .... în perioada 01.01.2003 - 31.05.2004, către o societate de pe teritoriul României, reprezintă export realizat prin comisionari, ce se încadrează în categoria operațiunilor scutite de T.V.A. cu drept de deducere, în condițiile în care societatea exportatoare livrează la export alte produse decât cele primite de la S.C. „.....” S.A..**

**În fapt**, în perioada 01.01.2003 - 31.05.2004, S.C. „.....” S.A. .... a emis un număr de 26 de facturi în sumă de .....lei, reprezentând contravaloarea produselor livrate societății „.....” S.A. Târgu Mureș, respectiv „blaturi de lemn pentru seturi berării”, fără a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări.

Organele de control consideră că produsele în cauză nu se încadrează în categoria operațiunilor scutite de T.V.A. întrucât au fost livrate la intern societății „.....” S.A. Târgu Mureș, care a vândut la export „seturi berării” și nu produsele primite de la S.C. „.....” S.A. , respectiv „blaturi de lemn pentru seturi berării”.

De asemenea, prin actul de control se menționează că S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș a montat picioare metalice și a efectuat înfolierea, folosind materiale auxiliare și de

ambalat.

Contestatoarea susține că produsele respective sunt scutite de T.V.A., pe motiv că au fost livrate la export în baza unui contract de comision încheiat cu S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș.

**În drept**, în ceea ce privește scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru bunurile livrate la export prin comisionari, sunt incidente prevederile art. 27 alin. (5) din **Normele de aplicare a Legii nr. 346/2002** privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin **H.G. nr. 598 / 2002**, aplicabile până la data de 31.12.2003, unde se precizează:

**„(5) Pentru exportul realizat prin comisionari justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată de către comitent se realizează pe baza următoarelor documente:**

**a) copie de pe factura externă;**

**b) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și termenul pentru justificarea exportului cu copie de pe declarația vamală de export, vizată de organul vamal, și copie de pe lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;**

**c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar, pe care se înscrie mențiunea "scutit cu drept de deducere - export în comision".**

Din textul de lege citat mai sus se reține că în cazul exportului realizat prin comisionari, justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată de către comitent se realizează pe baza declarației vamale de export, vizată de organul vamal, și copie de pe lista-anexă la declarația vamală, în care **comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate.**

Din documentele existente la dosar se reține că **S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș a exportat „mobilier grădină” și „seturi berării” și nu produsele proprietatea societății „.....” S.A., respectiv „blaturi lemn”**. Dat fiind faptul că la export au fost livrate alte produse decât cele expediate de S.C. „.....”, se conchide că operațiunile în cauză nu reprezintă export în comision, ci livrări la intern.

Instrucțiunile de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministerul Finanțelor Publice nr. 1846/2003, aplicabile începând cu 01.01.2004, la art. 2, precizează:

**„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul.” [...]**

**„4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent. Comisionarul, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată, justifică scutirea cu documentele prevăzute la alin. (2), inclusiv în situația în care, potrivit prevederilor contractuale, comisionul este facturat separat comitentului. Comitentul justifică**

scutirea cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și data la care trebuie efectuat exportul;

b) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă și copia de pe lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului. Aceste documente sunt prezentate obligatoriu la termenele prevăzute în contract pentru efectuarea exportului. Scutirea cu drept de deducere se aplică și în perioada în care comitentul nu este în posesia copiei de pe declarația vamală de export;

c) factura fiscală emisă de comitent către comisionar."

Din acest text de lege se reține că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată bunurile expediate în afara țării de altă persoană în contul furnizorului, iar prin persoana care expediază sau transportă marfa se înțelege persoana care face transportul.

Exportatorul, considerat de societatea contestatoare ca fiind comisionar, a livrat la extern alte bunuri decât cele livrate de S.C. „.....” S.A. ...., respectiv „mobilier de grădină” și „seturi berărie” și nu „blaturi din lemn rășinoase pentru seturi berării”.

În această situație exportatorul, S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș, nu poate avea calitatea de comisionar.

Potrivit art. 405 și 406 din Codul Comercial,

„ART. 405 Comisionul are ca obiect tratarea de afaceri comerciale de către comisionar în socoteala comitentului.

Între comitent și comisionar există aceleași drepturi și obligațiuni ca între mandant și mandatar, cu deosebirile stabilite prin articolele următoare.

ART. 406 Comisionarul este direct obligat către persoana cu care a contractat, ca și cum afacerea ar fi fost a sa proprie.

Comitentul nu are acțiune în contra persoanelor cu care a contractat comisionarul și nici acestea nu au vreo acțiune în contra comitentului."

Contractul de comision este un contract prin care o parte, numită comisionar, se obligă pe baza împuternicirii celeilalte părți, numită comitent, să încheie anumite acte de comerț în nume propriu, dar pe seama comitentului, în schimbul unei remunerații, numită comision. Comisionarul încheie actele juridice în nume propriu, dar pe seama comitentului.

Potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, actul de comerț, respectiv livrarea bunurilor la export, nu s-a făcut pe seama comitentului, întrucât bunurile au suferit anumite modificări. De altfel, bunurile exportate sunt diferite de bunurile pe care S.C. „.....” S.A. .... le-a livrat exportatorului, respectiv S.C. „.....” S.A. Târgu Mureș, în sensul că societatea contestatoare a livrat societății de pe teritoriu României „blaturi din lemn rășinoase pentru seturi berării”, iar la extern au fost livrate „mobilier de grădină” și „seturi berărie”.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că S.C. „.....” S.A. .... a livrat societății „.....” S.A. Târgu Mureș, în baza unui contract de export în comision, „blaturi din lemn rășinoase pentru seturi berării”.

Din analiza facturilor fiscale existente la dosar, a facturilor externe și a declarațiilor vamale de export, depuse de contestatoare în susținerea cauzei, se reține că S.C. „.....” S.A.

..... a livrat societății „.....” S.A. **Târgu Mureș** „Blaturi set berării (blaturi din lemn)”, iar la export au fost livrate „mobilier de grădină” și „seturi berării”, deci nu produsele livrate de S.C. „.....” S.A. ...., respectiv „blaturi din lemn rășinoase pentru seturi berării”.

Așa după cum rezultă din actul de control contestat, exportatorul, respectiv S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș**, a montat picioare metalice din fier forjat și a efectuat înfolierea bunurilor, aspect ce rezultă de altfel, și din contestația formulată.

Societatea contestatoare recunoaște prin cererea formulată că societatea exportatoare, respectiv „.....” S.A. **Târgu Mureș** a montat picioare metalice și a efectuat înfolierea produselor, dar consideră că aceste operațiuni nu reprezintă modificări dimensionale și structurale ale bunurilor livrate.

Așa după cum rezultă de pe declarațiile vamale, depuse în copie în susținerea cauzei (numerele ...../26.08.2003, ...../19.08.2003, ...../15.04.2003, ...../23.05.2003 etc.) S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** a vândut la extern „mobilier de grădină”, iar S.C. „.....” S.A. .... este furnizorul „blaturilor din lemn”. Acest lucru rezultă și din facturile externe, invoice nr. ....09.09.2003,.....28.10.2003,.....30.07.2003,.....14.07.2004,.....03.08.2004etc., depuse în xerocopie în susținerea cauzei, de unde rezultă că au fost livrate la export „mobilier de grădină” sau „seturi berării”, deci nu „blaturilor din lemn”.

Potrivit facturilor fiscale existente la dosarul cauzei ..... S.C. „.....” S.A. .... a livrat societății „.....” S.A. **Târgu Mureș** „blaturi de lemn pentru seturi de berării” și nu „mobilier de grădină” sau „seturi berării”.

Din cele prezentate mai sus se trage concluzia că livrările de produse efectuate de S.C. „.....” S.A. .... către S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** sunt livrări la intern și nu la export.

În ceea ce privește livrările la intern sunt aplicabile prevederile **art. 1 din Normele de aplicare a Legii nr. 34.....2002** privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin **H.G. nr. 598 / 2002**, aplicabil până la data de 31.12.2003, unde se precizează:

**„(1) Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile efectuate în România care îndeplinesc în mod cumulativ condițiile prevăzute la art. 1 alin. (2) din Legea nr. 34.....2002 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare lege. [...] Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt operațiuni impozabile și sunt supuse regulilor prevăzute prin lege referitoare la taxa pe valoarea adăugată.**

**(2) Sunt considerate operațiuni efectuate în România livrările de bunuri și prestările de servicii pentru care locul livrării, respectiv locul prestării, este considerat a fi în România potrivit art. 6 și 7 din lege.”**

Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, la art. 6, prevede:

**„(1) Locul unei livrări de bunuri se consideră a fi în România atunci când, potrivit prevederilor alin. (2) și (3), este situat pe teritoriul României.**

**(2) Se consideră a fi locul livrării:**

**a) locul de unde a pornit expediția bunurilor sau transportul către beneficiar, indiferent dacă bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor, de beneficiar sau de terți;**

b) locul unde se găsesc bunurile în momentul când are loc livrarea, în cazul în care bunurile nu sunt expediate sau transportate.

(4) Livrările și importurile de bunuri pentru care locul operațiunii se consideră a fi în România se supun regimurilor de impozitare prevăzute în prezenta lege."

La art. 8 din același act normativ, se precizează:

„(1) Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operațiuni taxabile, la care se aplică cota standard a taxei pe valoarea adăugată; nivelul cotei standard se stabilește prin prezenta lege;

b) operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere [...];

c) operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, [...];

d) operațiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată; [...].

2) Operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie."

Potrivit art. 20 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, „(1) În România cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică operațiunilor impozabile, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată."

Începând cu data de 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde, la art. 126, se prevede:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România [...]

(4) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 și art. 144;

c) operațiuni scutite fără drept de deducere[...];

d) operațiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată, [...]."

Din textele de lege mai sus citate se reține că livrările de bunuri pentru care locul operațiunilor se consideră a fi în România se supun taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că operațiunile scutite sunt reglementate prin lege, nefiind admisă extinderea acestora prin analogie.

Întrucât societatea contestatoare a livrat societății „.....” S.A. Târgu Mureș „blaturi de lemn pentru seturi de berării”, iar la export au fost livrate „mobilier de grădină” și „seturi berării”, se trage concluzia că operațiunile în cauză reprezintă livrări la intern, pentru care



se datorează taxa pe valoarea adăugată.

Față de cele prezentate mai sus se conchide că livrările de produse efectuate către S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** nu se încadrează în categoria celor scutite cu drept de deducere, acestea fiind livrate la intern, drept pentru care urmează să fie respinsă contestația formulată de S.C. „.....” S.A. ...., privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, ca neîntemeiată.

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .....lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să analizeze dacă livrările de produse, respectiv „blaturi de lemn pentru seturi berării”, către o societate de pe teritoriul României reprezintă livrări la export prin comisionari.**

**În fapt**, prin actul atacat s-a recalculat ponderea exportului în total livrări, ca urmare a încadrării produselor livrate de S.C. „.....” S.A. .... firmei „.....” S.A. **Târgu Mureș** în categoria operațiunilor pentru care se plătește T.V.A., fiind considerate a fi livrate la intern.

Organele de control, ca urmare a constatării făcute prin actul atacat, cum că produsele livrate societății „.....” S.A. **Târgu Mureș** nu sunt livrări la export, au recalculat ponderea exportului în total livrări la 31.12.2003 și au stabilit o diferență de impozit pe profit în urma acestei recalculări de .....lei.

Contestatoarea susține că produsele respective au fost livrate la export, afirmând că are încheiat un contract de comision cu firma „.....” S.A. **Târgu Mureș**.

**În drept**, la art. 2 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabil pentru perioada verificată, se precizează:

**„(4) Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor și/sau al prestărilor de servicii, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor.”**

**(5) Începând cu data de 1 ianuarie 2003 cota de impozit pe profit este de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor încasate din export în volumul total al veniturilor.”**

Așa după cum s-a prezentat la punctul din prezenta decizie privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, în urma analizării susținerilor petentei și a documentelor existente la dosarul cauzei, s-a tras concluzia că livrările de produse efectuate de S.C. „.....” S.A. .... către S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** nu se încadrează în categoria operațiunilor scutite de T.V.A., acestea fiind livrate la intern și nu la export.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-a reținut că pe declarația vamală de export apare înscris că furnizorul „blaturilor din lemn” este S.C. „.....” S.A. ...., dar, atât din facturile externe, cât și din declarațiile vamale de export, rezultă că S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** a vândut la extern „mobilier de grădină” și „seturi berării”.

Așa cum s-a menționat și la punctul privind soluționarea taxei pe valoarea adăugată, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** a livrat la export „mobilier de grădină” și „seturi berării” și nu produsele livrate de S.C.

„.....” S.A. ...., respectiv „blaturi din lemn rășinoase pentru seturi berării”.

Potrivit art. 2 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, se aplică cota redusă de impozit pe profit **pentru exportul bunurilor** și/sau al prestărilor de servicii, **realizate din activitatea proprie**, direct sau prin contract de comision.

Așa după cum s-a menționat și la punctul referitor la soluționarea contestației privind taxa pe valoarea adăugată, exportatorul, respectiv S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș**, a efectuat unele modificări asupra produselor provenite de la S.C. „.....” S.A. ...., în sensul că a montat picioare metalice și a efectuat înfolierea bunurilor.

În concluzie, produsele ce au fost livrate la export de S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** nu sunt realizate din activitatea proprie a societății „.....” S.A..

Aceste aspecte rezultă, de altfel, atât din contestația formulată, cât și din procesul verbal atacat, unde se precizează faptul că exportatorul a livrat la extern „seturi de berării” și nu „blaturi de lemn pentru seturi de berării”.

Față de cele prezentate mai sus și având în vedere cele prezentate la capitolul privind taxa pe valoarea adăugată se trage concluzia că livrările de produse efectuate de S.C. „.....” S.A. .... către S.C. „.....” S.A. **Târgu Mureș** sunt livrări la intern și nu la export, motiv pentru care petenta nu poate beneficia pentru aceste livrări de cota redusă de impozit pe profit.

În consecință, măsura organelor de control, de a recalcula ponderea exportului în total livrări, este legală, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de S.C. „.....” S.A. .... pentru impozitul pe profit în sumă de .....lei.

**3. Referitor la dobânzi de întârziere de .....lei și penalități de .....lei, aferente taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, organele de control au calculat pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită în timpul controlului dobânzi de întârziere de .....lei și penalități de .....lei.

Se reține că stabilirea dobânzilor și a penalităților de întârziere, aferente creanțelor fiscale calculate de organele de control, și care au fost contestate, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei au fost reținută taxa pe valoarea adăugată, care au generat creanțele fiscale accesorii, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al dobânzilor și penalităților de întârziere, aceasta datorează și dobânzi de .....lei și penalități de .....lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **"accessorium sequitur principalem"**.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată care a generat aceste dobânzi și penalități cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

**4. Referitor la suma de .....lei, reprezentând eroare materială.**

**În fapt**, societatea contestă suma totală de .....lei, care corespunde cu suma înscrisă la totalul obligațiilor fiscale stabilite de organele de control prin decizia de impunere contestată, nr. .... / 18.03.2005.

Întrucât totalul obligațiilor fiscale înscrise în decizia de impunere contestată nu corespunde cu totalul obligațiilor stabilite suplimentar prin raportul de inspecție fiscală, iar prin însumarea obligațiilor înscrise în decizie rezultă că acestea sunt de .....lei și nu de .....lei, cât apare înscris la total, iar suma totală contestată este de .....lei, prin adresa nr. ....../18.04.2005, s-au solicitată lămuriri în acest sens organelor de control.

Prin adresa nr. ....../22.04.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ....../21.04.2005, Activitatea de control fiscal Suceava ne-a transmis un exemplar din noua decizie de impunere, prin care a corectat suma înscrisă în decizia de impunere la total, iar prin referatul anexat precizează că totalul sumelor stabilite prin decizia de impunere este de .....lei și că din eroare s-a trecut cu .....lei mai mult.

**În drept**, în ceea ce privește erorile materiale, la art. 47 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

**„Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului. Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii.”**

În legătură cu aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, la pct. 47.1, stipulează:

**„47.1. Erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”**

Prin adresa nr. ....../28.04.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr. ....../04.05.2005 S.C. „.....” S.A. .... comunică faptul că suma corectă contestată este de .....lei și nu de .....lei, cât s-a contestat inițial.

Dispozițiile art. nr. **177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează următoarele:

**„(1) Contestația poate fi retrasă de contestator până la soluționarea acesteia. Organul de soluționare competent va comunica contestatorului decizia prin care se ia act de renunțarea la contestație.”**

Prin urmare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava **constată renunțarea societății „.....” S.A.** .... la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....../18.03.2005, emisă de organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de control fiscal Suceava, pentru suma de .....lei, reprezentând eroare de calcul.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1 din Normele de aplicare a Legii nr. 34.....2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598 / 2002, art. 6, 8 și 20 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 126 și 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 27 alin. (5) din Normele de aplicare a Legii nr. 34.....2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598 / 2002, art. 2 din Instrucțiunile de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru

operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministerul Finanțelor Publice nr. 1846 / 2003, art. 405 și 406 din Codul Comercial, art. 2 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 47 și nr. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 47.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050 / 2004, coroborate cu prevederile 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **D E C I D E :**

- **Respingerea** contestației formulate de **S.C. „.....” S.A.** din localitatea ....., **privind suma de .....lei**, reprezentând .....lei impozit pe profit, .....lei T.V.A., .....lei dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și .....lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, **ca neîntemeiată;**

- **Pentru suma de .....lei**, reprezentând eroare materială, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava **ia act de renunțarea** societății „.....” S.A. din localitatea ..... la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ....../18.03.2005, emisă de organele de control din cadrul Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de control fiscal Suceava.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni, de la data comunicării, conform procedurii legale.