



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIE nr. 4168/586/16.12.2013

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la Direcția
Generală a Finanțelor Publice Timiș sub nr. X/28.06.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 prin adresa nr.X/09.07.2013, înregistrată la D.G.F.P.Timiș sub nr.X/10.07.2013, asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în localitatea X, str. X nr. X, jud. X, cod de înregistrare fiscală X și nr.ORC X.

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.05.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asenenea, SC X SRL contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform confirmării de primire din data de 29.05.2013 (anexată la dosarul cauzei) a actelor administrativ fiscale și data înregistrării contestației la DGFP Timiș, respectiv 28.06.2013. Contestația în original este arhivată la dosarul contestației privind capătul de cerere Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013, acesta aflându-se la organul emitent al actului atacat.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

Prin contestația formulată SC X SRL se îndreaptă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.05.2013, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/28.05.2013 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/28.05.2013, prin care solicită:

I. - 1. Modificarea Raportului de Inspecție Fiscală, atât sub aspectul bazei impozabile, cât și a taxelor și impozitelor stabilite, în ceea ce privește constatările fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit, respectiv diminuarea cu suma de X lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar la calculul TVA; suma de X lei reprezentând TVA; reîntregirea pierderii fiscale cu suma de X lei.

- 2. Anularea accesoriilor în cuantum total de x lei aferente TVA menționat mai sus.

II. Anularea Deciziei de impunere și emiterea unei noi decizii de impunere conform celor precizate la punctul I.

Referitor la obligația fiscală principală taxa pe valoarea adăugată colectată, contestatoarea susține că valoarea acesteia a fost întregită eronat cu suma de X lei aferentă unei baze de X lei, reprezentând:

- X lei aferentă facturilor aferente calapoadelor utilizate de către societate în vederea realizării prestării serviciilor contractate de Societatea X. (anexa nr.1),
- X lei aferentă facturii nr.X/28.05.2012,
- X lei aferentă valorii a 1% din pielea considerată necorespunzătoare calitativ.

1. Contestatoarea arată că în fapt, în data de 03/01/2011 între Societatea X și SC X SRL a fost încheiat un Contract de prestare de manopera (servicii). Obiectul acestui contract era de producere a încălțăminte de către X pentru beneficiar. Societatea X se obliga să furnizeze materia primă necesară pentru producerea încălțăminte (piele, țesături, căptușeli, tălpi, materiale pentru finisaje, ambalaje etc), transportul acesteia din Italia în România, dar și al produselor finite din România în Italia, și să pună la dispoziția prestatorului designul modelelor cerute. Contestatoarea solicită a se avea aici în vedere punctul 1 al art. II care descrie Obligațiile contractuale - formele pentru producție (calapoadele) vor trebui să fie furnizate de către X.

Contestatoarea subliniază faptul că în realizarea unui model de pantofi, forma calapodului joacă un rol esențial. Astfel, după ce designerul realizează desenul modelului, acesta va trimite specificațiile tehnice calapodierului (societății comerciale specializate în realizarea acestora) care va transpune dimensiunile și caracteristicile modelului în format real.

Contestatoarea precizează că totuși, contractul prevede ca în cazul în care X nu va furniza calapoadele, X va putea să solicite realizarea acestora și să le achiziționeze de pe piața românească, urmând ca X să suporte contravaloarea acestora: "În sarcina X vor cădea și eventualele achiziții de forme efectuate direct de către X după primirea autorizației din partea X."

Astfel, contestatoarea susține că, cumpărarea de către X a acestor calapoade este o obligație accesorie a contractului de prestări servicii. Faptul că părțile nu au prevăzut că într-o valoare manoperei prețul acestora (cum se întâmplă cu ațele, adezivii, termoadezivii, cuiele, rejansurile) este și firesc întrucât procurarea lor se face, conform dispozițiilor contractuale, de către beneficiarul serviciilor și numai în situații de excepție de către prestator, acesta urmând să recupereze sumele de bani de la contra

parte ulterior, evident, ca drept rezultând din contractul de prestări servicii, ca un accesoriu al obligației principale.

Contestatoarea menționează că toate aceste aspecte au fost reținute de către inspectorii în RIF, aceștia preluând întocmai prevederile contractuale (pagina 15); totuși, fără a respecta atât spiritul, cât și litera contractului, și dând dovadă de re-credință, aceștia "rup" facturile de recuperare a cheltuielilor plătite pentru achiziționarea calapoadelor de obiectul contractului, respectiv prestarea de servicii, considerand-o livrare de bunuri.

Totodată, contestatoarea arată că organele de control au solicitat documente justificative care să probeze transferul acestor bunuri către "cumpărătorul" italian, documente pe care nu a putut să le furnizeze întrucât calapoadele nu au fost expediate în Italia, ceea ce susține că a și declarat foarte clar.

Contestatoarea, menționează că așa cum a explicat inspectorilor, acestea se afla încă la sediul societății, fiind utilizate în producția încălțămintei, conform prevederilor contractului de prestări servicii.

Contestatoarea susține că organele de control, fără să țină seama că recuperarea prețului calapoadelor este subsecventă prestării serviciilor și parte integrantă a obiectului contractului, au considerat că sunt aplicabile în speță prevederile Codului fiscal referitoare la livrarea de bunuri și, întrucât nu s-a dovedit transportul lor în alt stat din comunitate, le-au considerat a nu fi livrări intracomunitare, drept pentru care a fost colectată TVA.

Totodată, contestatoarea invocă faptul că temeiurile legale, sunt eronat invocate, respectiv de la livrarea de bunuri.

Societatea contestatoare susține că a cuprins facturile aferente prețului calapoadelor în Declarația intracomunitară 390, recunoscând că, din eroarea persoanei însărcinate cu întocmirea acestor declarații, au fost înregistrate ca livrări intracomunitare de bunuri, iar nu ca prestare intracomunitară de servicii, această eroare materială neputând conduce organul fiscal la concluzia că societatea se află în prezența unei livrări de bunuri atât timp cât avea toate documentele necesare încadrării corecte a naturii operațiunii, respectiv prestare de servicii.

În consecință, contestatoarea susține că sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) Cod fiscal, respectiv că locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile are stabilit sediul activității sale economice, aceasta fără obligația prestatorului de a mai face dovada că bunurile care au fost obiect imediat sau mediat al contractului de prestare servicii au părăsit teritoriul României.

2. Contestatoarea susține că aceeași eroare de încadrare o săvârșesc inspectorii și în cazul facturilor nr. X/31.03.2012 și nr. X/28.05.2013, nefiind în prezența unei livrări de bunuri, ci de prestare de servicii (lucrări de prelucrare). Totodată, arată că baza legală invocată de inspectorii pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, respectiv Ordinul 2222/2006, OMF 2421/2007 și respectiv 3419/2009 se referă la livrarea intracomunitară de bunuri și nu la prestările de servicii.

3. În ceea ce privește suma de X lei reprezentând TVA colectată aferent procentului de 1% din pielea admisă ca fiind rebut în contractul încheiat cu X Italia, contestatoarea solicită a se observa că dacă societatea ar fi achiziționat pielea de la un furnizor extern ar fi avut obligația plății TVA în România aplicând mecanismul taxării inverse, susținând că pe cale de consecință, se impune cu puterea evidenței considerarea ca nepurtătoare de TVA a procentului de 1% admis ca rebut.

Mai mult, solicită a se avea în vedere că, în situația în care persoane impozabile stabilite în România primesc pentru prelucrare bunuri mobile corporale, iar în urma prelucrării rezultă deșeuri care pot fi valorificabile sau nu, nepărăsind teritoriul României, proprietarul bunurilor nu are obligația să se înregistreze în România în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, întrucât nu se considera că a efectuat o achiziție intracomunitară asimilată în România, conform art. 130¹ alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Conform art. 130¹ alin. (1) din Codul fiscal, achiziția intracomunitară de bunuri, este definiția "în oglindă" a livrării intracomunitare de bunuri prevăzută la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, respectiv dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform prevederilor de la art. 132¹ din Codul fiscal.

Pe cale de consecință, dacă pentru furnizorul extern X Italia nu există o livrare intracomunitară de bunuri nici pentru societatea română X nu există achiziție intracomunitară de bunuri.

De asemenea, susține că trebuie avute în vedere prevederile art. 146 norme punctul 5 din Codul Fiscal care arată că „pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145-147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07.”

Pe cale de consecință, societatea contestatoare susține că nu are obligația de a colecta TVA, dar în cazul în care, totuși, inspectorii fiscali încadrează operațiunea ca fiind asimilată unei achiziții intracomunitare de bunuri, organele fiscale trebuie să pună în aplicare prevederile art.146 norme punctul 6 și să dispună măsura de îndeplinire obligațiilor prevăzute de lege cu privire la emiterea documentelor necesare, și nu colectarea TVA.

Referitor la obligația principală impozit pe profit societatea contestatoare arată că înregistra la data de 30/09/2012 o pierdere fiscală (incluzând și pierderea de recuperat din anii precedenți) în cuantum total de X lei.

Contestatoarea susține că, într-un mod abuziv, fără a putea invoca vre-un temei juridic sau fiscal aplicabil în speță, inspecția fiscală a realizat un pseudo-algoritm pentru a diminua respectiva pierdere. Astfel, într-o abordare rezumativă a împărțit totalul veniturilor la veniturile rezultate din comercializarea producției; procentul obținut a fost aplicat și cheltuielilor înregistrate de către societate ca fiind aferente și necesare realizării profitului din exploatare, respectiv din producția de încălțăminte, temeiul juridic invocat sunt articolele 19 și 21 din Codul fiscal.

Contestatoarea arată că dintr-o simplă lectură a acestor texte de lege rezultă însuși contrariul, art. 19 enunța fără echivoc: „Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate prin orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal”, iar art. 21: „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.”

Astfel, contestatoarea solicită a se observa că legea vorbește de cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, fără a stabili vre-o proporție. În consecință, menționează că, dacă respectivele cheltuieli au fost realizate în scopul realizării producției și nu există motive legale și faptice pentru a nu le considera necesare realizării de venituri din producție, nu este permis a reduce matematic valoarea acestora, prin aplicarea unui mod de calcul rupt de realitatea juridică, pentru că veniturile obținute din fabricarea încălțăminte reprezintă numai o parte din valoarea veniturilor societății. Mai mult, dacă legea vorbește de venituri obținute din orice sursă, deja este acceptat de legiuitor ca pentru unele venituri cheltuielile necesare realizării lor pot fi mai mari decât pentru alte categorii de venituri, putând să fie mai mari chiar decât veniturile aferente unei anumite categorii.

Contestatoarea menționează că altfel, legea ar fi interpretabilă după bunul plac al echipei de control: când cheltuielile aferente unei categorii de venituri sunt mai mari decât cele aferente unei alte categorii vor fi reduse automat la valoarea cea mai mică. Chiar și legiuitorul a introdus ca si concept "pierderea fiscală reportabilă", acceptând astfel faptul ca, totalul cheltuielilor poate fi mai mare decât totalul veniturilor.

Mai mult, în totalul cheltuielilor de exploatare evidențiate de echipa de inspecție fiscală în anexa 35 din RIF, contestatoarea susține că sunt cuprinse și cheltuielile care au fost deja tratate ca fiind nedeductibile fiscal, precizând că prin aplicarea algoritmului de calcul al inspectorilor, cheltuielile nedeductibile sunt tratate de două ori ca și cheltuite nedeductibile.

Contestatoarea atrage atenția asupra faptului că în aceleași cheltuieli de exploatare sunt incluse și conturile de cheltuieli privind drepturile salariale și a contribuțiilor aferente acestora. Aplicând același algoritm de calcul, rezultă că un procent din drepturile salariale și a contribuțiilor aferente acestora sunt considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal fapt care este în afara oricărei conveniențe și a oricărei verosimilități.

În consecință, societatea contestatoare consideră că se impune cu puterea evidenței modificarea RIF-ului și a Deciziei de impunere în sensul celor de mai sus, respectiv prin anularea diminuării pierderii fiscale.

Referitor la accesorii contestatoarea solicită ca în urma admiterii capetelor de cerere de mai sus, să se diminueze și valoarea accesoriilor (dobânzi, majorări și penalități de întârziere) calculate conform concluziilor eronate ale organelor de control fiscal cu suma totală de X lei reprezentând: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Contestatoarea își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 19, 21 și 133 Cod fiscal, art. 205 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013, emisă în baza constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.05.2013, au fost stabilite în sarcina contestatoarei obligații fiscale în sumă totală de **X lei** reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Perioada verificată: 01.12.2010-31.12.2012.

Pentru perioada 01.12.2010-31.12.2012, societatea a beneficiat de rambursarea TVA cu control ulterior pentru fiecare decont de TVA cu obțiune de rambursare, depus.

Organele de inspecție fiscală consemnează că prezenta verificare a cuprins modul de declarare, evidențiere, constituire și virare TVA pe perioada 01.12.2010-31.12.2012, la verificarea taxei pe valoarea adăugată ținându-se cont și de prevederile din OPANAF 1181/2007 și metodologia de inspecție fiscală transmisă de ANAF cu adresa nr. X/27.12.2005 cu completările aduse prin metodologia nr.X/27.10.2007 și metodologia de inspecție fiscală nr.X/11.01.2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza TVA deductibilă, analiza TVA colectată, respectiv stabilirea TVA de rambursat pentru deconturile de TVA cu obține de rambursare, depuse în perioada 01.12.2010-31.12.2012.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, în cuprinsul RIF nr.X /28.05.2013, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

În perioada verificată, societatea obține venituri din :

- prestări de servicii intracomunitare către clientul X Italia, cod tva X, reprezentând manopera confecționat articole încălțăminte și ocazional marochinerie (poșete),
- venituri din vânzarea articolelor de încălțăminte achiziționate ca mărfuri de la furnizorul X Italia, către clienți interni-persoane juridice,
- venituri din vânzarea articolelor de încălțăminte achiziționate ca mărfuri de la furnizorul X Italia, comercializate prin magazinul cu amănuntul din incinta sediului societății,
- venituri din exportul de articole de încălțăminte în Serbia, achiziționate ca mărfuri de la furnizorul X Italia,
- venituri din vânzarea articolelor de încălțăminte produse de societate din materie prima transmisă pe baza de proforme de la furnizorul X Italia, comercializate prin magazinul cu amănuntul din incinta sediului societății.

De asemenea, TVA colectată provine și din taxarea inversă aplicată la achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii efectuate în perioada verificată, conform prevederilor de la art.157 (2) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare.

Pentru activitatea de vânzări cu amănuntul societatea emite bonuri fiscale, înregistrarea veniturilor și tva-ul colectat se realizează pe baza raportului Z emis de casa de marcat fiscalizată.

Societatea a efectuat livrări intracomunitare de articole de încălțăminte pentru clientul X (retur de articole de încălțăminte nevândute care anterior au fost achiziționate intracomunitar de la același furnizor, X Italia). Situația livrărilor intracomunitate declarate de către societate, sunt prezentate în anexa 14.

Organele de inspecție fiscală arată că pentru livrările intracomunitare de bunuri, locul livrării este locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, conform prevederilor de la art.132 (1) a) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare.

De asemenea, în conformitate cu prevederile de la art.143 (2) a) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, sunt scutite de tva livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de tva, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru. Justificarea operațiunilor scutite cu drept de deducere s-a efectuat (cu excepțiile precizate mai jos) în baza prevederilor art. 143 (2) a) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare și art. 10 din anexa la OMF 2222/2006 modificată prin OMF 2421/2007 și OMF 3419/2009, cu următoarele documente:

- factura care conține informațiile prevăzute la art. 155 (5) din Codul fiscal cu modificările ulterioare și în care este menționat codul de înregistrare în scop de tva atribuit cumpărătorului în alt stat membru,
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat

membru.

Din verificările efectuate, s-au constatat următoarele aspecte:

- În perioada verificată societatea a achiziționat calapoade pentru realizarea articolelor de încălțăminte, de la furnizori din țara pentru care tva-ul a fost dedus de societate (anexa 15).

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art. 143 (2) a) și art. 134 (1) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, art. 10 din anexa la OMF nr.2222/2006 cu modificările ulterioare, deoarece nu a fost colectat tva pentru facturile emise de societate și prezentate în anexa 16, reprezentând "calapoade", declarate ca livrări intracomunitare în deconturile de tva și în declarațiile intracomunitare 390, pentru care societatea nu deține documentul care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat din comunitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență la tva colectat în sumă de **X lei**, conform anexei 8.

- În ceea ce privesc serviciile intracomunitare, organele de inspecție fiscală arată că au fost încheiate pentru perioada verificată contractele de prelucrare X/30.08.2007, X/03.01.2011 cu X Italia cod TVA X, prin care se stabilesc următoarele:

- " X. Italia cod TVA nr.X va furniza spre prelucrare societății X toate materiile prime necesare pentru producerea de încălțăminte (piei sau țesături, căptușeala, întărituri, bombeuri, branțuri, tălpi, accesorii metalice, materiale pentru finisaje, ambalaje, hârtie velina, cutii) cu excluderea materialelor de consum ca ața, adezivi, materiale termoplastice, cuie și banda adezivă, care sunt incluse în prețul de prelucrare.

- SC X SRL se va angaja sa producă pantofi pentru X în cantitatea și calitatea convenite.

- În sarcina X vor fi cheltuielile pentru transportul materiilor prime din Italia în România și cele pentru reîntoarcerea produsului finit în Italia sau în altă țară care va fi indicată.

- X va furniza calapoadele pentru producție. În sarcina soc.X vor fi și eventualele achiziționări de calapoade efectuate direct de către X cu autorizarea prealabilă de către X. Soc. X SRL va furniza documentele achizițiilor efectuate pentru decontarea periodică a sumelor suportate."

„- Soc.X este și va rămâne proprietara tuturor schițelor, modelelor, proiectelor și calapoadelor pe care X va trebui în orice caz sa le folosească”

Organele de inspecție fiscală, arată că în conformitate cu prevederile de la art. 133 (2) titlul VI din Codul fiscal, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoana care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Situația serviciilor intracomunitare efectuate în perioada verificată pentru beneficiarul X Italia, reprezentând manopera de confecționat articole de încălțăminte, este prezentată în anexa nr. 19.

Justificarea serviciilor intracomunitare efectuate de SC X SRL, s-a realizat prin :

- contractele de prelucrare X/30.08.2007, X/03.01.2011 cu clientul extern X Italia,

- factura care conține informațiile prevăzute la art. 155 (5) din Codul fiscal, în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de tva atribuit cumpărătorului din alt stat membru, verificat în sistemul VIES,

- documente de transport care atestă că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate,

- Registrul bunurilor primite.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art.133 (2), art.134 (1) și (2), titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, deoarece pentru facturile nr.X/31.03.2012 (X euro echivalent X lei) și

nr.X/28.05.2012 (X euro echivalent X lei) nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență la tva colectat de **X lei** ($X \cdot 24\%$), conform anexei 8.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11(1) din codul fiscal au procedat la reconsiderarea locului operațiunii impozabile ca fiind în România.

- De asemenea, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală consemnează că au fost efectuate și exporturi către clienți din Serbia de utilaje specifice activității de confecționat articole încălțăminte, materiale auxiliare, piese schimb, articole încălțăminte achiziționate anterior de la X Italia, s.a.). operațiuni scutite cu drept de deducere conform prevederilor de la art. 143 (1) a) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare (anexa 17).

Justificarea operațiunilor scutite cu drept de deducere s-a efectuat în baza prevederilor art.2 din OMF 2222/2006 cu modificările ulterioare, cu următoarele documente :

- factura care conține informațiile prevăzute la art. 155 (5) din Codul fiscal,
- declarația vamală de export certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar,
- documentul de transport care atestă că bunurile părăsesc Comunitatea.

X din Italia transmite pe baza de facturi proforme, materii prime (piele, etc) și accesorii în vederea realizării de articole de încălțăminte, către SC X SRL. După prelucrare, articolele de încălțăminte realizate din aceste materii prime se reîntorc la X Italia împreună cu facturile emise de SC X SRL reprezentând manopera prestată atât la sediul societății X SRL cât și de către societățile colaboratoare ale acesteia, în baza contractelor încheiate.

Organele de inspecție fiscală arată că în evidența contabilă au fost efectuate și următoarele înregistrări contabile: $3712=345$, deci mărfurile de la magazinul cu amănuntul sunt realizate și dintr-o parte din materia primă transmisă gratuit, spre prelucrare de X Italia pe baza de avize însoțire marfă. Societatea motivează în anexa 23, că acestea ar fi realizate din procentul de 1% admis ca rebuturi prevăzut în contractul încheiat cu X Italia. Organele de inspecție fiscală precizează că la magazinul cu amănuntul intrările de marfă sunt în principal din achiziții intracomunitare de articole de încălțăminte de la furnizorul X Italia.

Astfel, organele de inspecție fiscală concluzionează că, din cele precizate mai sus rezultă că, o parte din materia primă transmisă cu titlu gratuit de X Italia trebuia declarată ca achiziție intracomunitară de către SC X SRL, deoarece nu mai reprezintă o materie primă transmisă pentru prelucrare în România și care după realizarea produsului se reîntoarce la furnizorul inițial din Italia, ci rămâne definitiv în România și reprezintă materie primă în realizarea articolelor de încălțăminte valorificate ca atare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art. 130.1 (1), art.151, art.135 (1) art.157 (2) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, deoarece nu a fost colectat tva aferent acestor achiziții, în fapt achiziții intracomunitare de materii prime folosite pentru realizarea de articole de încălțăminte comercializate în nume propriu ca și proprietar, de către SC X SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11(1) din Codul fiscal au procedat la reconsiderarea locului operațiunii impozabile ca fiind în România.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență la tva colectat de **X lei** (X

echivalent în lei a materiilor prime*24%), conform anexelor 23 și 8.

Prin adresa emisa de AIF sub nr.X/07.03.2013, organele de inspecție fiscală au solicitat la Autoritatea Națională a Vămile București, să se comunice dacă în perioada verificată au fost efectuate în numele societății, exporturi, răspunsul la această solicitare fiind transmis cu adresa X/14.03.2013 înregistrat la AIF sub nr.X/19.03.2013. Organele de inspecție fiscală precizează că nu au fost constatate necorelari.

Prin urmare, total diferența tva colectată stabilită de organele de inspecție fiscală este de X lei ($X + X + X$).

Referitor la majorările de întârziere (dobânzi de întârziere)

Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor/dobânzilor de întârziere distinct pentru fiecare perioadă, respectiv pentru fiecare decont de TVA cu obțiune de rambursare pentru care societatea a beneficiat de rambursare TVA cu control ulterior, pentru care au fost stabilite diferențe de TVA (urmare a analizei tva deductibilă, analizei tva colectată, respectiv stabilirea tva de rambursat) astfel:

- pentru perioada 01.12.2010 - 31.12.2010 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 11.02.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada - 01.01.2011 - 31.01.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 18.03.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.02.2011 -28.02.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 12.04.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.03.2011-31.03.2011 – control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.04.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.04.2011 -30.04.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 09.06.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.05.2011 -31.05.2011 -control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.06.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.06.2011 -30.06.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 02.08.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.07.2011 - 31.07.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 26.08.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.08.2011 - 31.08.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.09.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.09.2011 - 30.09.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 31.10.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.10.2011-31.10.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 06.12.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.11.2011 - 30.11.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 31.01.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.12.2011-31.12.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor

art. 119 (1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 14.02.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.01.2012 - 28.02.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art.119 (1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 07.05.2012 pentru suma de 2.300 lei și din 28.03.2012 pentru suma de X lei și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$, $X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.03.2012 - 31.03.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 05.05.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.04.2012 - 30.04.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art.120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 31.05.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.05.2012 - 31.05.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 28.06.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.06.2012 - 30.06.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 30.07.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.07.2012-31.07.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.08.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.08.2012 -31.08.2012 - control ulterior

Total diferența TVA este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare

efectuata de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 30.10.2012 pentru suma de X lei și din 28.09.2012 pentru suma de X lei și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$, $X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.09.2012 - 30.09.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 30.10.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.10.2012 - 31.10.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 28.11.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.11.2012 - 30.11.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art.119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 27.12.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

- pentru perioada 01.12.2012 -31.12.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.01.2013 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

Referitor la penalitățile de întârziere

Organele de inspecție fiscală au procedat și la calculul penalităților de întârziere, astfel:

-pentru perioada 01.12.2010 - 31.12.2010 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.01.2011 - 31.01.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%. în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.02.2011-28.02.2011- control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X \text{ lei} * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.03.2011 -31.03.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în

cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.04.2011-30.04.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.05.2011 - 31.05.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.06.2011 - 30.06.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.07.2011 -31.07.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.08.2011-31.08.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de 13.753 lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de 2.063 lei ($13.753 * 15\% = 2.063$ lei).

- pentru perioada 01.09.2011 -30.09.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.10.2011 -31.10.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.11.2011 - 30.11.2011 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.12.2011-31.12.2011- control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.01.2012 - 28.02.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de 24.014 lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.03.2012 - 31.03.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.04.2012 - 30.04.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.05.2012 - 31.05.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120[^]1 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările

ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.06.2012 - 30.06.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.07.2012-31.07.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.08.2012 - 31.08.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.09.2012 - 30.09.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.10.2012 - 31.10.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.11.2012 - 30.11.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

- pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2012 - control ulterior

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în suma totală de X lei ($X * 15\% = X$ lei).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA aferentă livrarilor de bunuri reprezentând "calapoade", către X Italia, în condițiile în care SC X SRL Romania nu deține documente care să ateste că bunurilor au fost transportate din Romania în alt stat din comunitate.

În fapt, în perioada verificată societatea a achiziționat calapoade pentru realizarea articolelor de încălțăminte, de la furnizori din țara pentru care tva-ul a fost dedus de societate (anexa 15).

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art. 143 alin. (2) lit.a) și art. 134 alin.(1) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, art. 10 din anexa la OMF 2222/2006 cu modificările ulterioare, deoarece nu a fost colectat tva pentru facturile emise de societate pentru beneficiarul X Italia prezentate în anexa 16, reprezentând "calapoade", declarate ca livrări intracomunitare în deconturile de tva și în declarațiile intracomunitare 390, pentru care societatea nu

deține documentul care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat din comunitate. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferența la tva colectat în sumă de X lei, conform anexei 8.

În drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare reglementează livrarea de bunuri ca operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), se prevede:

„Art. 128. - (9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Totodată, potrivit prevederilor art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 143. – (2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru,[...].

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxa pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

În baza prevederilor citate mai sus, potrivit Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P.nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factură, care trebuie

să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxa pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, prin urmare, pentru a putea beneficia de această scutire s-a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente și care prevede ca cerință cumulativă două documente legal aprobate: factura și documentul de transport din România în alt stat membru, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Potrivit prevederilor art. 134 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

ART. 134

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

În speță, din raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **X lei** aferentă livrarilor de bunuri reprezentând "calapoade", către X Italia, încadrate de societate ca livrări intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere, înregistrate atât în deconturile de TVA, jurnale de TVA cât și în declarațiile recapitulative 390 ca livrări intracomunitare de bunuri, pe motiv că societatea nu a prezentat documente care să ateste că bunurile au fost transportate din Romania în alt stat membru.

Prin contestația formulată, societatea invocă în esență că nu se află în prezența unei livrări intracomunitare de bunuri, ci a unei prestări de servicii intracomunitare, recuperarea cheltuielilor plătite pentru achiziționarea calapoadelor fiind subsecventă prestării serviciilor și parte integrantă din contract.

Totodată, prin contestația formulată, societatea face următoarea precizare:
„Faptul că părțile nu au prevăzut că intră în valoarea manoperei prețul acestora (cum se întâmplă cu ațele, adezivii, termoadezivii, cuiele, rejansetele) este și firesc întrucât procurarea lor se face, conform dispozițiilor contractuale, de către beneficiarul serviciilor și numai în situații de excepție de către prestator, acesta urmând să recupereze sumele de bani de la contra parte ulterior, evident, ca drept rezultând din contractul de prestări servicii, ca un accesoriu al obligației principale.”

Sușinerile societății contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

1. Societatea contestatoare nu a adus niciun document în susținerea afirmațiilor sale, deși în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

2. Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a contractului de prelucrare X/03.01.2011 încheiat între societatea contestatoare și firma X Italia cod TVA nr. , se reține că la art.I „Obiectul contractului” sunt prevăzute următoarele:

„ 1. X va furniza spre prelucrare societății X toate materiile prime necesare pentru producerea de încălțăminte (piei sau țesături, căptușeala, întărituri, bombeuri, brânțuri, tălpi, accesorii metalice, materiale pentru finisaje, ambalaje, hârtie velina, cutii) cu excluderea materialelor de consum ca ața, adezivi, materiale termoplastice, cuie și banda adezivă, care sunt incluse în prețul de prelucrare. Cantitatea acestei furnituri va fi calculată pe baza consumurilor ce vor fi indicate în fiecare fișă tehnică în parte și în orice caz acceptate de părți. Necesarul pentru producție va fi calculat cu o majorare de siguranță de 1% (majorare ce trebuie luată în considerare pentru eventualele rebuturi de producție).

2. SC X SRL se va angaja sa producă pantofi pentru X în cantitatea și calitatea convenite.”

La art.II „ Obligații contractuale” pct.1 din contractul sus menționat, se precizează:

„ X va furniza calapoadele pentru producție. În sarcina soc.X vor fi și eventualele achiziționări de calapoade efectuate direct de către X cu autorizarea prealabilă de către X. Soc. X SRL va furniza documentele achizițiilor efectuate pentru decontarea periodică a sumelor suportate. Preducele vor fi în sarcina soc. X ”

Iar, la art. XI „Proprietate și garanție”, se prevede: „Soc. X este și va rămâne proprietara tuturor schițelor, modelelor, proiectelor și calapoadelor pe care X va trebui în orice caz să le folosească”

Având în vedere cele mai sus arătate, rezultă că valoarea acestor calapoade nu intră ca element de cost în tariful impus de beneficiarul extern, achiziția de calapoade efectuată direct de către SC X SRL neputând fi considerată o prestare de servicii în sensul prevederilor legale referitoare la TVA. Valoarea acestor calapoade nu reprezintă un element de cost care privește activitatea proprie a societății.

De altfel, prin contestația formulată, contestatoarea recunoaște că prețul acestor calapoade nu intră în valoarea manoperei.

3. Așa cum arată organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, societatea a facturat distinct facturile reprezentând calapoade achiziționate de pe piața internă față de facturile reprezentând manopera de confecționat articole de încălțăminte.

Aceste facturi au fost încadrate de societate ca livrări intracomunitare de bunuri scutite cu drept de deducere, au fost înregistrate atât în deconturile de TVA, jurnale de TVA cât și în declarațiile recapitulative 390 ca livrări de bunuri intracomunitare.

Trebuie subliniat faptul că, *orice scutire de taxă*, cu atât mai mult orice scutire cu drept de deducere, *constituie o excepție de la regulile normale în materie de TVA*. Cum *excepțiile sunt de strictă interpretare și aplicare*, scutirea poate să fie aplicată numai dacă persoana care realizează operațiunea poate dovedi că bunurile au fost efectiv livrate în condițiile prevăzute de Codul fiscal și normele/instrucțiunile metodologice de aplicare. Ca atare, persoana respectivă trebuie să poată dovedi cu documente, pentru fiecare operațiune în parte, corectitudinea aplicării scutirii cu drept de deducere.

În speta, contestatoarea nu a justificat scutirea de taxă pentru operațiunea încadrată ca livrare intracomunitară cu documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru din comunitate.

4. Chiar și în situația ipotetică prezentată de contestatoare, când bunurile rămân definitiv în țară și se procedează la refacturarea lor, pentru această refacturare de bunuri se impune analizarea locului livrării. Cum în situația dată, nu poate fi vorba de o

prestare de servicii ci de o livrare, cum s-a arătat mai sus, iar locul livrării conform prevederilor art.132 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul - acesta este în România. Revenim iarăși la lipsa unui document care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru din comunitate, în caz contrar *refacturarea* costului acestor bunuri se face cu TVA (colectat) deoarece s-a și dedus TVA la achiziția acestora.

Faptul că societatea contestatoare vrea să încadreze această situație în refacturare, constituie un argument în plus că acest cost nu este aferent activității societății, nu reprezintă o prestare de servicii, nu este inclus în tariful stabilit de clientul extern ci este în fapt o cheltuială exclusiv a clientului exten.

Tinând cont de cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferente facturilor reprezentând livrări de bunuri „calapoade”, emise de către societate către X Italia, pentru care nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru din comunitate, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia în cauză sunt aplicabile prevederile art.133 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum s-a arătat mai sus achiziția de calapoade nu poate fi considerată prestare de servicii, neregăsindu-se costul acestora în tariful de manoperă transmis de către clientul extern.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea TVA aferentă unor bunuri asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, facturate către X Italia, în condițiile în care SC X SRL Romania nu prezintă documente care să ateste că acestea au fost transportate din România în alt stat din comunitate.

În fapt, în ceea ce privesc serviciile intracomunitare, organele de inspecție fiscală consemnează că pentru perioada verificată au fost încheiate contractele de prelucrare X/30.08.2007, X/03.01.2011 cu X Italia cod TVA nr.X, prin care se stabilesc următoarele:

- " X Italia cod TVA nr. X va furniza spre prelucrare societății X toate materiile prime necesare pentru producerea de încălțăminte (piei sau țesături, căptușeala, întărituri, bombeuri, branțuri, tălpi, accesorii metalice, materiale pentru finisaje, ambalaje, hârtie velina, cutii) cu excluderea materialelor de consum ca ața, adezivi, materiale termoplastice, cuie și banda adezivă, care sunt incluse în prețul de prelucrare.
- SC X SRL se va angaja sa producă pantofi pentru X în cantitatea și calitatea convenite.
- În sarcina X vor fi cheltuielile pentru transportul materiilor prime din Italia în România și cele pentru reîntoarcerea produsului finit în Italia sau în altă țară care va fi indicată.
- X va furniza calapoadele pentru producție. În sarcina soc. X vor fi și eventualele achiziționări de calapoade efectuate direct de către X cu autorizarea prealabilă de către

X. Soc. X SRL va furniza documentele achizițiilor efectuate pentru decontarea periodică a sumelor suportate.”

„- Soc. X este și va rămâne proprietara tuturor schițelor, modelelor, proiectelor și calapoadelor pe care X va trebui în orice caz să le folosească”

De asemenea, organele de inspecție fiscală, consemnează că situația serviciilor intracomunitare efectuate în perioada verificată de societate pentru beneficiarul X Italia, reprezentând manopera de confecționat articole de încălțăminte, este prezentată în anexa nr. 19.

Justificarea serviciilor intracomunitare efectuate de SC X SRL, s-a realizat prin :

- contractele de prelucrare X/30.08.2007, X/03.01.2011 cu clientul extern X Italia,
- factura care conține informațiile prevăzute la art. 155 (5) din Codul fiscal, în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului din alt stat membru, verificat în sistemul VIES,
- documente de transport care atestă că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate,
- Registrul bunurilor primite.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art.133 (2), art.134 (1) și (2), titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, deoarece pentru facturile nr.X/31.03.2012 (X euro echivalent X lei) și nr.X/28.05.2012 (X euro echivalent X lei) nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate. Astfel, au stabilit o diferență la TVA colectat în sumă de **X lei** ($X \cdot 24\%$), conform anexei 8.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11(1) din Codul fiscal au procedat la reconsiderarea locului operațiunii impozabile ca fiind în România.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că în cazul facturilor nr. X/31.03.2012 și nr.X/28.05.2012 nu se află în prezența unei livrări de bunuri, ci de prestare de servicii (lucrări de prelucrare).

În drept, potrivit art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:
“ART. 133

2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Totodată, se reține că, dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile, iar în absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a

serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

La art.134 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Potrivit art.6 și art. 14 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 14

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

La art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza caruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În speță sunt incidente și prevederile art.64, art.65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art.64 - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **X lei** aferentă facturii nr.X/31.03.2012 și facturii nr.X/28.05.2012 emise de SC X SRL către X Italia, motivat de faptul că pentru

facturile menționate nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate.

În cauză analizată, se reține faptul că societatea contestatoare nu prezintă nici un document în susținerea afirmațiilor sale. Simpla invocare a faptului că în cazul facturilor nr.X/31.03.2012 și nr.X/28.05.2012 emise către X Italia se află în prezența unei prestări de servicii (lucrări de prelucrare), fără ca aceasta să depună în susținerea cauzei documente care să ateste că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate, nu este în măsură să demonstreze cele afirmate.

Se reține totodată faptul că, în vederea determinării corecte a stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au formulat solicitări scrise societății contestatoare, înregistrate la sediul societății sub nr.X/04.04.2013 și nr. X/11.04.2013, anexate la dosarul cauzei.

Astfel, redăm mai jos din cuprinsul adresei nr.X/04.04.2013, respectiv adresei nr. X/11.04.2013 solicitările făcute în acest sens și aspectele constatate de organele de inspecție fiscală:

- *din adresa nr.X/04.04.2013* - „pct. 7. Vă rugăm să ne precizați următoarele documente și situații:

7.2. – registrul bunurilor primite completat conform prevederilor pct.79(1) g) titlul VI din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pentru toate materiile prime aflate în proprietatea clientului X din Italia transmise pentru prelucrare în România și pentru produsele finite realizate și expediate la acest client, conținând toate informațiile cerute de actul normativ menționat mai sus.

7.3. - prezentați fișele de magazie conduse în cadrul gestiunii societății, pentru materiile prime aflate în proprietatea clientului X Italia și transmise pentru prelucrare în România. Precizați în răspunsul dat în scris, ce documente întocmiți și operați în aceste fișe de magazie, la ieșirea din gestiune a materiilor prime (exemplu piele) transmise spre prelucrare la diverși colaboratori din țară.”

- *din adresa nr. X/11.04.2013* - „pct.3 Referitor la punctele 7.2 și 7.3 din adresa înregistrată de organul de inspecție fiscală la sediul societății sub nr. X/04.04.2013 pentru care ați transmis adresa nr.X/09.04.2013:

- din analiza fișelor de magazie conduse în cadrul gestiunii societății pentru materiile prime aflate în proprietatea clientului X din Italia și transmise pentru prelucrare la SC X SRL, s-a constatat că singurul document operat în fișa de magazie pentru ieșiri este „bonul de consum”.

- registrul bunurilor primite prezintă o înșiruire de documente emise fără a asigura corelația ieșirilor prin facturi reprezentând manopera pentru clientul extern, cu facturile proforme reprezentând intrări materii prime de la acest client, în vederea prelucrării pentru articole de încălțăminte.

Din explicațiile primite de la administratorul societății, rezultă că aceste materii prime (ex: piele, etc.) sunt transmise pentru diverse faze de prelucrare (croit, cusut, s.a) la diverse societăți din țară și din alte țări din UE sau din Serbia.

Deoarece în fișele de magazie pentru articolul-piele, nu sunt operate ca ieșiri cantitățile de piele transmise pe bază de avize de însoțire marfă către aceste societăți colaboratoare ci doar o ieșire globală pe baza „bonului de consum” , vă rugăm să întocmiți pentru articolul „ piele” o situație pentru perioada 01.12.2010-31.12.2012 plecând de la cantitățile ieșite pe baza acestor bonuri de consum și distinct pentru fiecare bon de consum, defalcarea reală a cantităților efectiv transmise la societățile

colaboratoare, având în principal următoarele coloane: tip piele, nr./data bon consum cantitate piele ieșită, aviz de însoțire marfă, nr./data pentru ieșire piele din gestiune și cantitate piele, denumire societate colaboratoare și număr contract/data cu valabilitatea în aceea perioadă, aviz de însoțire marfă nr/data și factura nr/data de manopera emise de societatea colaboratoare către SC X SRL și precizare cantitate piele consumată aferentă manoperei, factura aferenta emisă de SC X SRL către clientul extern X din Italia, unde se regăsește manopera totală și cantitatea de piele prelucrată de colaboratori cu precizare cantitate piele și număr perechi. Realizați un total cantitativ de piele ieșită pe bază de bonuri consum, și cantitate piele returnată clientului extern prin articolele de încălțăminte realizate și explicați cu documente diferențele.

Din această situație trebuie să se poată stabili și cantitățile de piele ieșite din gestiune pe bază de « bonuri de consum » pentru care până la această dată nu s-a finalizat prelucrarea și nu au fost emise facturile finale către clientul extern cât și eventualele cantități returnate clientului extern sau rebutate, sau având alte destinații. Prin această situație se solicită practic, obținerea informațiilor care au fost omise prin completarea eronată a registrului bunurilor primite. ”

De asemenea, se reține și precizarea organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/09.07.2013, și anume:

„ ... pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală a verificat realitatea acestor tranzacții respectiv dacă în fapt, bunurile asupra cărora au fost efectuate prestații de manoperă s-au reîntors la clientul extern.

Pentru cele două facturi contestate nefiind prezentate documente din care să rezulte că bunurile au fost returnate la clientul extern, nu mai putem considera că s-a realizat o prestare de servicii în sensul tva, deoarece nu a fost finalizată această operațiune, respectiv bunurile nu au fost transmise la cel care a solicitat această prestație.”

Prin urmare, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite, în baza prevederilor art. 11(1) din Codul fiscal să reconsidere locul operațiunii impozabile ca fiind în România, câtă vreme societatea nu a prezentat documente care să ateste că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate.

Având în vedere cele arătate mai sus, se constată că organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** aferentă facturilor nr.X/31.03.2012 și nr.X/28.05.2012, pentru care societatea nu a prezentat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestației, documente care să ateste că bunurile asupra cărora au fost efectuate lucrări de prelucrare, au fost transportate din România în alt stat din comunitate, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că „baza legală invocată de inspecți pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, respectiv Ordinul 2222/2006, OMF2421/2007 și respectiv 3419/2009 se referă la livrarea intracomunitară de bunuri și nu la prestările de servicii” aceasta nu se justifică, întrucât așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr. X/28.05.2013, organele de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere nu au invocat ca temei legal cele susținute de contestatoare.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL România avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă materiei prime transmisă cu titlu

gratuit de către X din Italia spre prelucrare, neîncorporată în produsul finit returnat furnizorului, și care rămâne definitiv în România și reprezintă materie primă în realizarea articolelor de încălțăminte comercializate în nume propriu ca și proprietar de către SC X SRL, în condițiile în care organele de inspecție fiscală stabilesc că acestea sunt achiziții intracomunitare de materie primă.

În fapt, potrivit raportului de inspecție fiscală, X din Italia transmite pe baza de facturi proforme, materii prime (piele, etc) și accesorii în vederea realizării de articole de încălțăminte, către SC X SRL. După prelucrare, articolele de încălțăminte realizate din aceste materii prime se reîntorc la X Italia împreună cu facturile emise de SC X SRL reprezentând manopera prestată atât la sediul societății X SRL cât și de către societățile colaboratoare ale acesteia, în baza contractelor încheiate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă au fost efectuate și următoarele înregistrări contabile: 3712=345, deci mărfurile de la magazinul cu amănuntul sunt realizate și dintr-o parte din materia primă transmisă gratuit, spre prelucrare de X Italia, pe baza de avize însoțire marfă.

Societatea motivează în anexa 23, că acestea ar fi realizate din procentul de 1% admis ca rebuturi prevăzut în contractul încheiat cu X Italia.

Organele de inspecție fiscală precizează că la magazinul cu amănuntul intrările de marfă sunt în principal din achiziții intracomunitare de articole de încălțăminte de la furnizorul X Italia.

Din cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală stabilesc că, o parte din materia primă transmisă cu titlu gratuit de X Italia trebuia declarată ca achiziție intracomunitară de către SC X SRL, deoarece nu mai reprezintă o materie primă transmisă pentru prelucrare în România și care după realizarea produsului se reîntoarce la furnizorul inițial din Italia, ci rămâne definitiv în România și reprezintă materie primă în realizarea articolelor de încălțăminte valorificate ca atare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art. 130.1 (1), art.151, art. 135(1) art.157 (2) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, deoarece nu a fost colectat tva aferent acestor achiziții, în fapt achiziții intracomunitare de materii prime folosite pentru realizarea de articole de încălțăminte comercializate în nume propriu ca și proprietar, de către SC X SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 11(1) din Codul fiscal au procedat la reconsiderarea locului operațiunii impozabile ca fiind în România.

În esență, prin contestația formulată, contestatoarea susține că nu are obligația de a colecta TVA.

În drept, potrivit prevederilor art.130¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 130¹

(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

La art. 135 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 135

(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.”

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus se reține că se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

De asemenea, se reține că faptul generator în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.”

În conformitate cu dispozițiile art. 151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare

“ART. 151

(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.

(2) Atunci când persoana obligată la plata taxei pentru achiziția intracomunitară, conform alin. (1), este:

a) o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;

b) o persoană impozabilă care nu este stabilită în Comunitate, respectiva persoană este obligată, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei.”

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Iar potrivit alin (2) al aceluiași articol:

“(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2)-(6).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

Potrivit art.6 și art. 14 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 14

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

La art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, art. 11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza caruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În speță sunt incidente și prevederile art.64, art.65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art.64 - Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de X lei aferentă materiei prime (piele) transmisă cu titlu gratuit de către X din Italia spre prelucrare, neîncorporată în produsul finit returnat furnizorului, și care rămâne definitiv în România și reprezintă materie primă în realizarea articolelor de încălțăminte comercializate în nume propriu ca și proprietar de către SC X SRL, motivat de faptul că acestea sunt achiziții, în fapt achiziții intracomunitare de materii prime.

Se reține totodată, că societatea contestatoare susține că diferența de taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală este aferentă procentului de 1% din pielea admisă a fi rebut în contractul încheiat cu X Italia.

Față de acest aspect trebuie precizat faptul că din analiza raportului de inspecție fiscală, a documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că organele de inspecție fiscală au identificat acest procent de 1% sau alte clauze din contract care să permită

aceste interpretări. Niciun document nu reflectă această încadrare la care face referire contestatoarea.

Din niciun document nu rezultă că aceste cantități de piele au fost contabilizate ca rebuturi, dimpotrivă, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală, aceste cantități de piele asupra cărora organele de control au stabilit diferența de TVA au fost înregistrate în debitul contului 345 " Produse finite", ulterior transferate în debitul contului 371 „ Mărfuri”, comercializate ca articole de încălțăminte la magazinul din incinta fabricii.

Totodată, aducem în atenție corespondența purtată de organele de control cu societatea contestatoare referitor la conducerea registrului bunurilor primite spre prelucrare, prezentată la punctul 2 din prezenta decizie.

De altfel, o piele rebut în sensul prevederilor legale nu ar permite conform legislației în materie din țara noastră să stea la baza confecționării de articole de încălțăminte vândute ca atare către populație.

În speță se reține și faptul că societatea contestatoare nu a prezentat niciun document justificativ prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară de cea constatată de acestea.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite, în baza prevederilor art. 11(1) din Codul fiscal să reconsidere locul operațiunii impozabile ca fiind în România.

Având în vedere cele arătate mai sus, se constată că organele de inspecție fiscală au procedat corect la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, aferentă materiei prime transmisă cu titlu gratuit de către X din Italia spre prelucrare, neîncorporată în produsul finit returnat furnizorului, și care rămâne definitiv în România și reprezintă materie primă în realizarea articolelor de încălțăminte comercializate în nume propriu ca și proprietar de către SC X SRL, întrucât aceasta devine în fapt o achiziție intracomunitară de bunuri cu obligația plății TVA la achiziție, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la invocarea de către contestatoare a prevederilor art.146 norme punct 5 din Codul fiscal, în fapt prevederile pct.46(4) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, de subliniat este faptul că în cazul acestei cantități de piele transmisă gratuit de clientul extern pentru a fi prelucrată și apoi returnată ca produs final, nu există ca document emis de clientul extern o factură care să îndeplinească prevederile de la art.155 titlul VI din Codul fiscal ci o *proformă* (așa cum se arată în raportul de inspecție fiscală) neputându-se pune problema acordării unui drept de deducere TVA.

În ceea ce privește interpretarea contestatoarei că taxarea inversă este un mecanism nepurtător de TVA, aceasta este eronată întrucât potrivit prevederilor art. 157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, *dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹*.

4. Referitor la accesoriile de plată în suma totală de X lei, din care:

- X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

- X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, **cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează obligațiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, sus menționate, în condițiile în care în sarcina acesteia a fost menținută suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, nefiind modificată diferența de TVA de plată stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei, din care suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea fiind calculate distinct pentru fiecare perioadă, respectiv pentru fiecare decont de TVA cu opțiune de rambursare pentru care societatea a beneficiat de rambursare TVA cu control ulterior, pentru care au fost stabilite diferențe de TVA (urmare a analizei tva deductibilă, analizei tva colectată, respectiv stabilirea tva de rambursat), de la data notei de compensare efectuată de organele fiscale ale A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii și până la data de 25.05.2013.

Potrivit, Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013, modul de calcul al accesoriilor aferente diferențelor de taxa pe valoarea adăugată, se prezintă astfel:

- pentru perioada 01.12.2010 - 31.12.2010 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 11.02.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada - 01.01.2011 - 31.01.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de 927 lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 18.03.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de 927 lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.02.2011 -28.02.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 12.04.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X \text{ lei} * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.03.2011-31.03.2011 – control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.04.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei (X lei *0.04%*X zile = X lei).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența de tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei (X *15%= X lei).

- pentru perioada 01.04.2011 -30.04.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 09.06.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei (X lei *0.04%*X zile = X lei).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei (X *15%= X lei).

- pentru perioada 01.05.2011 -31.05.2011 -control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.06.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei (X lei *0.04%*X zile = X lei).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei (X *15%= X lei).

- pentru perioada 01.06.2011 -30.06.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 02.08.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei (X lei *0.04%*X zile = X lei).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei (X *15%= X lei).

- pentru perioada 01.07.2011 - 31.07.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 26.08.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei (X lei *0.04%*X zile = X lei)

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei (X * 15%= X lei).

- pentru perioada 01.08.2011 - 31.08.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.09.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.09.2011 - 30.09.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 31.10.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.10.2011-31.10.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 06.12.2011 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.11.2011 - 30.11.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 31.01.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.12.2011-31.12.2011 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 14.02.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.01.2012 - 28.02.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor

art.119 (1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 07.05.2012 pentru suma de X lei și din 28.03.2012 pentru suma de X lei și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$, $X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.03.2012 - 31.03.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 05.05.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.04.2012 - 30.04.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art.120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 31.05.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.05.2012 - 31.05.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 28.06.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.06.2012 - 30.06.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 30.07.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.07.2012-31.07.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost

calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.08.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.08.2012 - 31.08.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 30.10.2012 pentru suma de X lei și din 28.09.2012 pentru suma de X lei și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$, $X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.09.2012 - 30.09.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 30.10.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.10.2012 - 31.10.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119 (1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 28.11.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.11.2012 - 30.11.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art.119 (1) și art. 120(1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 27.12.2012 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$).

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența tva de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în sumă totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

- pentru perioada 01.12.2012 - 31.12.2012 - control ulterior

Total diferența tva este de X lei. Pentru această diferență, în baza prevederilor art. 119(1) și art. 120 (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, au fost

calculate dobânzi de întârziere cu cota de 0,04%, de la data notei de compensare efectuată de A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii, respectiv din 29.01.2013 și până la data de 22.05.2013. Dobânzile de întârziere însumează X lei ($X \text{ lei} * 0.04\% * X \text{ zile} = X \text{ lei}$)

În baza prevederilor art. 120¹ (1) din OG 92/2003 rep. cu modificările ulterioare, pentru diferența TVA de X lei au fost calculate și penalități de întârziere în cota de 15%, în suma totală de X lei ($X * 15\% = X \text{ lei}$).

Prin contestația formulată, societatea contestatoare, solicită ca în urma admiterii capetelor de cerere contestate să se diminueze și valoarea accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei (X lei dobânzi/ majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere), calculate conform concluziilor eronate ale organelor de inspecție fiscală.

În drept, potrivit prevederilor art.119 alin.(1) și art. 120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Coroborate cu prevederile art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Se reține că, pentru sumele datorate și neplătite la scadență la bugetul general consolidat, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale accesorii în sumă totală de X lei, din care suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea fiind calculate distinct pentru fiecare perioadă, respectiv pentru fiecare decont de TVA cu obținere de rambursare pentru care societatea a beneficiat de rambursare TVA cu control ulterior,

pentru care au fost stabilite diferențe de TVA (urmare a analizei tva deductibilă, analizei tva colectată, respectiv stabilirea tva de rambursat), de la data notei de compensare efectuată de organele fiscale ale A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii și până la data de 25.05.2013.

Se reține că societatea contestatoare nu aduce critici referitoare la modul de calcul accesorii aferente diferențelor de taxa pe valoarea adăugată efectuat de către organele de inspecție fiscală, respectiv sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculate accesoriile, însumării produselor dintre baza de calcul, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, aceasta solicitând diminuarea valorii accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată cu suma totală de X lei (X lei dobânzi/ majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere), în cazul admiterii capetelor de cerere contestate.

În subsidiar, de subliniat este și faptul că în ceea ce privesc accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei (X lei dobânzi/ majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere) stabilite de către contestatoare, nu se reține modul de calcul al acestor accesorii, respectiv baza de calcul avută în vedere, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, data de la care și până la care au calculate.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că în sarcina contestatoarei a fost menținută suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, nefiind modificată diferența de *TVA de plată* stabilită de organele de inspecție fiscală, societatea datorează accesoriile în sumă totală de **X lei**, din care: suma de **X lei** reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere și suma de **X lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la contestația formulată de SC X SRL **împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/28.05.2013**, de precizat este faptul că aceasta a fost soluționată de organele de inspecție fiscală, fiind emisă Decizia nr.X/29.10.2013 de soluționare a contestației pentru acest capăt de cerere (anexată în copie la dosarul prezentei contestații).

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/28.05.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /28.05.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- A.J.F.P. Timiș – Inspecția Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

P.DIRECTOR GENERAL,