



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala

Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 699/426/29.04.2013

privind solutionarea contestatiei formulate de catre SC ... SRL  
inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ....

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat  
de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la  
contestatia formulata de SC ... SRL

SC ... SRL are domiciliul fiscal in comuna ..., jud. ..., CIF RO....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de  
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia  
fiscala nr. ..., este autentificata cu confirmare de primire prin semnatura si  
stampila contestatoarei.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207  
alin. 1 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea  
Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP ....

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite  
conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul  
IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin  
actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor  
Publice; DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa  
soluzioneze pe fond contestatia.

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ...  
precum si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anulara  
acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele  
MOTIVE:

Petenta mentioneaza ca are calitatea de asociat fondator, prin detinerea a 9,514% din capitalul social al SC ... SRL societate comerciala ce a fost constituita in temeiul Ordonantei nr. 37 din 2005, privind recunoasterea si functionarea grupurilor si organizatiilor de producatori pentru comercializarea produselor agricole si silvice, avand drept obiectiv printre altele stabilizarea preturilor la producator.

In aceasta calitate, impreuna cu restul asociatilor fondatori ai acestei societati comerciale, petenta a decis ca printre alte activitati pe care le desfasoara SC ... SRL sa tranzactioneze pe bursa de marfuri, respectiv pe platforma ..., loturi de produse agricole in limita productiei estimate ca se va realiza de catre fiecare asociat in cursul anului agricol 2012.

In vederea executarii acestui mandat, petenta mentioneaza ca a incheiat in data de 28.02.2012 contractul cadru de vanzare-cumparare cereale, contract in baza caruia si-a asumat obligatia ca 75% din productia obtinuta la cereale sa o comercializeze prin intermediul grupului de producator, respectiv prin intermediul SC ... SRL.

Petenta apreciaza ca contractul este in deplina concordanta cu prevederile actului constitutiv al grupului de producator si cu prevederile art. 6 alin. (1) lit. c) pct. 2 din OG nr. 37/2005.

Fata de aceasta stare de fapt, petenta considera ca in mod eronat organele de control au retinut ca operatiunile de tranzactionare nu sunt conforme cu obiectul contractului, in conditiile in care prin acest contract s-a prevazut ca vor fi vandute in viitor produsele agricole obtinute, iar acesta reprezinta un contract futures.

In acest sens, petenta a mentionat definitia contractului futures:

„Contractul futures este o intelegere intre un vanzator si un cumparator de a vinde/cumpara o cantitate standard de active cu livrarea in viitor la o data numita „scadenta” si la un pret negociat in momentul incheierii tranzactiei, totul in baza unor clauze standardizate.

Contestatoarea mai mentioneaza ca incheierea contractului s-a facut tocmai in vederea indeplinirii obiectivelor grupului de producatori, si anume acela al obtinerii unui pret garantat, iar diferenta de pret rezultata ca efect al acestor tranzactii bursiere si are o legatura indisolubila cu operatiunea de vanzare a produselor agricole. In acest sens, aceasta face trimitere la contractul cadru nr. ..., contract futures prin care s-a convenit livrarea in viitor a 75% din productia obtinuta, dupa ce anterior aceasta a facut obiectul unor tranzactii pe platforma ....

Astfel, a rezultat o diferenta intre pretul mediu obtinut anterior la bursa si pretul obtinut la livrarea efectiva, diferenta care, asa cum s-a decis prin Hotararea AGA nr. ... din 26.11.2012 urma sa fie suportata de catre fiecare membru asociat, proportional cu cantitatea de cereale comercializata prin grupul de producatori.

Petenta mentioneaza ca greseala s-a produs atunci cand pe factura nr. ... s-a mentionat ca suma de ... lei reprezinta „recuperare costuri tranzactii bursa”, dar aceasta greseala a fost corectata, factura nr. .../31.12.2012 fiind stornata cu factura nr.... din 28.02.2013 si refacturata cu factura ... din 28.02.2013, factura pe care in mod corect s-a trecut ca aceasta suma reprezinta „diferenta pret conform contract” si avand în vedere prevederile OUG nr. 49/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a altor prevederi financiar-fiscale, pentru livrarile de cereale si plante tehnice mentionate în acest act normativ, se aplica masurile de simplificare prevazute de art. 160 din Codul fiscal, respectiv s-a aplicat taxarea inversa.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au respins la rambursare TVA in suma de ... lei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...., contestata de SC ... SRL, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC ... SRL a dedus TVA in suma de ... lei, aferenta facturii fiscale nr. .../31.12.2012 emisa de SC ... SRL ..., reprezentand „recuperare costuri tranzactii bursa 2012 conform contract” in suma de ... lei.

In acest sens, societatea a prezentat urmatoarele documente, conforme cu originalul:

- contractul cadru de vanzare-cumparare cereale incheiat la data de 28.02.2012 si inregistrat la SC ... SRL sub nr. ... cu SC ... SRL;
- rezultatul tranzactionarilor pe platforma ... in perioada 20.02.2012-06.11.2012, la grau;
- rezultatul tranzactionarilor pe platforma ... in perioada 11.05.2012-17.09.2012, la porumb;
- situatia grâului si a porumbului comercializat catre SC ... SRL, in anul 2012;
- rezultatul sumelor negative rezultate ca urmare a tranzactionarilor virtuale efectuate de SC ... SRL, pe platforma ... pentru grau si porumb.

Din analiza documentelor prezentate de societate in legatura cu aceasta factura, organele de inspectie fiscala au constatat in contractul cadru de vanzare-cumparare nr. 210 ca obiectul contractului ii reprezinta „transmiterea proprietatii asupra unei cantitati de cereale, recolta anului curent, sanatoasa, comerciala, de la vanzator (SC ... SRL) la cumparator (SC ... SRL) in conditiile stipulate in contract”.

Din analiza situatiilor anexate la factura, organele de inspectie fiscala au stabilit ca rezulta o tranzactionare virtuala de cereale (grau si porumb) si nicidecum o tranzactionare efectiva, dupa cum este prevazut in contractul cadru 210.

Tot din situatiile puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca tranzactiile pe platforma ... s-au derulat incepand cu luna februarie 2012 pentru grau si cu luna mai 2012 pentru porumb. In ambele cazuri, aceste momente au fost anterioare perioadei de recoltare si de livrare efectiva, care a avut loc in baza urmatoarelor contracte însoțite de facturi:

- pentru grau: contractele nr. ... si... din 23.08.2012;
- pentru porumb: contractul nr. ... din 31.10.2012.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la punctul 3.1. „Pretul si conditiile de plata” este prevazut ca „in cazul in care pretul de revanzare va fi mai mic, cumparatorul (SC ... SRL) este indreptatit sa refactureze vanzatorului (SC ... SRL) diferenta de pret”. Acestea au considerat ca SC ... SRL nu face dovada faptului ca productia livrata conform contractelor de mai sus (... , ... si ...) a fost revanduta la un pret mai mic pentru a fi necesara refacturarea diferentei de pret, asa cum este stipulat in contractul cadru nr. 210 la punctul 3.1 si 3.3.

Mai mult decat atat, organele de inspectie fiscala au constatat in legatura cu produsul tranzactionat pe platforma ..., respectiv produsul „Contract futures”, ca se atrage atentia participantilor ca: "... nu permite livrarea fizica a bunului tranzactionat la data scadenta a Contractului Futures. De aceea, va sfatuim sa cunoasteti data de scadenta a Contractului Futures in care investiti si sa va asigurati ca inchideti pozitia inainte de aceasta data. Daca nu inchideti pozitia pana la data de expirare sau prima zi de instiintare, platforma va inchide automat pozitia pentru dumneavoastra cu prima ocazie la pretul pietei. Costurile rezultate, pierderile sau profitul vor fi înregistrate in contul dumneavoastra”. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca in aceste operatiuni derulate la bursa, nu se cunoaste cine tranzactioneaza efectiv.

Astfel, desi in contract se face referire la o diferenta de pret mai mica, in cazul revanzarii, mentiunea de pe factura („recuperare costuri tranzactii bursa 2012 conform contract”) nu este conforma cu obiectul contractului. In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste costuri nu fost efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile si nu au fost respectate prevederile de la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**III.** Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestatoare, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca SC ... SRL contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ..., respectiv TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei.

In fapt, SC ... dedus TVA in suma de ... lei aferenta facturii fiscale nr. .../31.12.2012 emisa de SC ... SRL ..., reprezentand „recuperare costuri tranzactii bursa 2012”.

Documentele care au stat la baza deductiei TVA aferenta facturii mentionate sunt urmatoarele:

- contractul cadru de vanzare-cumparare cereale incheiat la data de 28.02.2012 si inregistrat la SC ... SRL sub nr. ..../31.12.2012 cu SC ... SRL;
- rezultatul tranzactionarilor pe platforma ... in perioada 20.02.2012-06.11.2012, la grau;
- rezultatul tranzactionarilor pe platforma ... in perioada 11.05.2012-17.09.2012, la porumb;
- situatia grâului si a porumbului comercializat catre SC ... SRL, in anul 2012;
- rezultatul sumelor negative rezultate ca urmare a tranzactionarilor virtuale efectuate de SC ... SRL, pe platforma ... pentru grau si porumb.

Din analiza contractului cadru de vanzare-cumparare cereale nr. 210/31.12.2012, rezulta ca obiectul contractului il reprezinta *„transmiterea proprietatii asupra unei cantitati de cereale, recolta anului curent, sanatoasa, comerciala, de la Vanzator la Cumparator in conditiile stipulate in Contract.”*

Referitor la pretul si conditiile de plata, la punctul 3 din contractul cadru de vanzare cumparare cereale nr. 210/31.12.2012 se prevad urmatoarele:

*„3.1. Pretul marfurilor va fi stabilit pe specii si sortimente si este cel prevazut in confirmarea scrisa a comenzii de catre Vanzator, care se constituie anexa la Contract, in conformitate cu art. 1 de mai sus, cu conditia ca Cumparatorul sa vada pe bursa de marfuri tona de cereale achizitionate la un pret cel putin egal cu pretul pe tona stabilit. In cazul in care pretul de revanzare va fi mai mic Cumparatorul este indreptatit sa refactureze Vanzatorului diferenta de pret.*

...

*3.3. Avand in vedere ca Cumparatorul va vinde o parte cantitativ semnificativa din cerealele contractate pe bursa, partile stabilesc pentru cazul in care revanzarea marfii de catre Cumparator pretul de vanzare este mai mic decat pretul platit vanzatorului, Cumparatorul va refactura vanzatorului diferenta de pret.”*

In fapt, tranzactiile pe platforma ... s-au derulat incepand cu luna februarie 2012 pentru grau si luna mai 2012 pentru porumb, aceste momente fiind anterioare perioadei de recoltare si de livrare efectiva. Livrarea efectiva a avut loc in baza urmatoarelor contracte:

- pentru grau: contractele nr. ... si ... din 23.08.2012;
- pentru porumb: contractul nr. ... din 31.10.2012.

Ceea ce trebuie retinut este ca conform contractului cadru de vanzare cumparare nr. 210/31.12.2012 s-a realizat transmiterea proprietatii asupra unei

cantitati de cereale, inasa conform datelor inscrise in contractele futures tranzactionate pe platforma ...:

*„Un Contract Futures reprezinta un acord contractual de cumparare sau vanzare a unei anumite marfuri sau a unui anumit instrument financiar la un pret predeterminat si la o anumita data in viitor.*

...

*... nu permite livrarea fizica a bunului tranzactionat la data scadenta a Contractului Futures. De aceea, va sfatuim sa cunoasteti data de scadenta a Contractului Futures in care investiti si sa va asigurati ca inchideti pozitia inainte de aceasta data. **Daca nu inchideti pozitia pana la data de expirare sau prima zi de instiintare, platforma va inchide automat pozitia pentru dumneavoastra cu prima ocazie la pretul pietei. Costurile rezultate, pierderile sau profitul vor fi inregistrate in contul dumneavoastra.**” (adica in contul SC ... SRL).*

In fapt, din contractul cadru de vanzare-cumparare cereale, rezulta ca obiectul tranzactiei il reprezinta *„transmiterea proprietatii asupra unei cantitati de cereale”* si reprezinta un contract prin intermediul caruia se poate factura doar livrarea cerealelor, printr-o factura al carui furnizor este SC ... SRL, iar beneficiar SC ... SRL.

Factura pentru care si-a exercitat dreptul de deducere SC ... SRL a fost emisa de SC ... SRL, iar aceasta nu face obiectul contractului cadru de vanzare cumparare nr. 210/31.12.2012, conform caruia SC ... SRL este vanzator, iar SC ... SRL este cumparator.

In concluzie, aceste costuri nu sunt afectate operatiunilor sale taxabile, ori persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina si sa inregistreze factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost realizate efectiv in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia.

**In drept,** sunt aplicabile dispozitiile urmatoarelor acte normative:

- art. 134 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar”*

- art. 145 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

***a) operatiuni taxabile;***” coroborate cu pct. 45 alin. (4) din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal “ *(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

*a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

*c) sa nu depaseasca perioada prevazută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal.”*

Fata de prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugată aferenta serviciilor este conditionata de destinatia bunurilor sau serviciilor achizitionate, in sensul ca acestea trebuie sa fie destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile.

In speta sunt incidente si prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“ Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la [art. 155](#) alin. (5);”*

Se retine din constatarile organelor de inspectie fiscala ca pentru factura emisa de SC ... SRL nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca societatea furnizoare presteaza servicii sau livreaza bunuri in favoarea SC ... SRL, care se se incadreze in categoria livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii mentionate la art. 128 si 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare ala categoria de bunuri si servicii ce intra in sfera de aplicare a TVA.

Societatea contestatoare nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici la contestatie, un contract din care sa rezulte ca SC ... SRL actioneaza ca un furnizor, iar SC ... SRL ca un beneficiar. Simpla prevedere mentionata de parti in cadrul contractului cu privire la stabilirea pretului nu permite emiterea unei facturi si implicit dreptul de a exercita deducerea TVA aferenta.

Referitor la sustinerea contestatoarei ca suma facturata de SC ... SRL catre SC ... SRL reprezinta diferenta de pret rezultata ca efect al unor tranzactii bursiere ce au legatura indisolubila cu operatiunea de vanzare a produselor agricole, facem precizarea ca chiar daca, prin absurd, am accepta aceasta ipoteza, cel care ar fi trebuit sa emita factura ar fi fost tot SC ... SRL (in calitate de furnizor al cerealelor), care ar fi avut obligatia sa-si ajusteze baza de impozitare a TVA prin emiterea unei facturi cu semnul minus, transmisa beneficiarului SC ... SRL, conform prevederilor art. 138 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Chiar si in situatia in care s-ar considera corecta sustinerea petentei ca suma facturata reprezinta diferenta de pret aferenta contractului de vanzare cumparare cereale nr. .../31.12.2012, acesata diferenta de pret ar fi trebuit facturata de SC ... SRL, ar fi reprezentat diferenta de pret aferenta vanzarilor de cereale si ar fi trebuit aplicat regimul de taxare inversa, fapt ce nu ar fi condus la marirea TVA de recuperat.

Referitor la contractul cadru de vanzare-cumparare cereale nr. .../31.12.2012, constatam o neconcordanta intre data contractului (31.12.2012) si data in care partile au convenit ca se incheie contractul (28.02.2012), in conditiile in care activitatea propriu-zisa a fost demarata in februarie, cand incep sa aiba loc tranzactiile la bursa, iar pierderea pe care SC ... SRL a inregistrat-o si a facturat-o a avut loc abia in decembrie. In fapt partile nici nu au cazut de acord inca din februarie cu privire la preluarea pierderii de catre SC ... SRL, contractul fiind inregistrat de parti abia in luna decembrie 2012.

In fapt, SC ... SRL a inteles sa transmita proprietatea asupra unei cantitati de cereale, operatiune supusa taxarii inverse conform art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„Art. 160. - (1) Prin exceptie de la prevederile art. 150 alin. (1), in cazul operatiunilor taxabile persoana obligata la plata taxei este beneficiarul pentru operatiunile prevazute la alin. (2). Conditia obligatorie pentru aplicarea taxarii inverse este ca atat furnizorul, cat si beneficiarul sa fie inregistrati in scopuri de TVA conform art. 153.*

*(2) Operatiunile pentru care se aplica taxarea inversa sunt:*

*.... c) livrarea de bunuri din urmatoarele categorii: cereale, plante tehnice, legume, fructe, carne, zahar, faina, paine si produse de panificatie, astfel cum sunt stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice, la propunerea presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala;” coroborat cu pct. 82 alin. (7) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:*



*„In cazul neaplicarii taxarii inverse prevazute de lege, organele de inspectie fiscala vor dispune masuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor si a beneficiarilor la corectarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. In cadrul inspectiei fiscale la beneficiarii operatiunilor, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere ca beneficiarul avea obligatia sa colecteze TVA la momentul exigibilitatii operatiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.”*

Avand în vedere ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila numai in cazul serviciilor utilizate pentru realizarea de operatiuni taxabile, generatoare de venit si faptul ca societatea contestatoare nu a justificat cu documente prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 al art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. ....:

## DECIDE

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA in suma de ... lei;
- prezenta decizie se comunica la :
  - SC ... SRL;
  - Activ. de insp. Fiscala ... cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

P. DIRECTOR EXECUTIV

....