



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

ANAF

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17 Sector 5, .X., CP
050741

Tel : 021 319 97 54

Fax. 021 336 85 48

Email:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr. 332 / 2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. S.A.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP .X./10.10.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./06.10.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP .X./10.10.2016 asupra contestației formulate de .X. S.A. cu domiciliul fiscal în .X., județul .X., înregistrată la ORC sub nr..X./1991 având CUI .X., prin reprezentant convențional .X. din .X. cu sediul în .X., strada .X., conform împuternicirii avocațiale aflate în original la dosarul cauzei.

.X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.07.2016, respectiv pentru suma de .X. lei reprezentând:

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,

.X. lei - dobânzi aferente TVA,

.X. lei - penalități de întâziere aferente TVA, solicitând admiterea cererii de rambursare și rambursarea efectivă a TVA în sumă de .X. lei și exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 18.08.2016, așa cum rezultă din adresa nr..X. AIF/08.08.2016 de comunicare a actelor administrative, purtând semnătura olografă a reprezentantului legal al contestatarii, anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind depusă prin poștă la data 16.09.2016, conform ștampilei Oficiului Poștal .X. aplicată pe plicul de expediere, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 și art.272 alin.5 lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A., denumită în continuare .X. S.A.

I. Prin contestația formulată, contestatara invocă în susținere următoarele:

Principalul obiect de activitate constă în producția de metale feroase sub forme primare și cea de feroaliaje, fiind desfășurate operațiuni cu .X.) și .X. S.A.

Referitor la colaborarea cu .X., contestatara susține că, în baza contractului nr. .X./2005, părțile au agreeat vânzarea către .X. S.A. a unor țagle (țevi reprezentând semifabricate de oțel cu secțiunea dreptunghiulară sau circulară) din care se laminează bare, sârme și din care se forjează sau se ștanțează diferite piese, semifabricatele fiind utilizate de .X. S.A. în procesul de producere bare de oțel/țevi, care pot fi conforme calitativ, sau nu.

1) În perioada iulie 2010 - iunie 2015 a efectuat achiziții de fier de la .X. în baza unor comenzi, cu facturi de achiziție, fiind întocmite note de intrare-recepție și constatare diferențe, dar la momentul recepției, au fost constatate atât diferențe în plus, cât și diferențe în minus față de greutatea înscrisă pe factură, rezultate din diferența de calibrare a celor două cântare.

În cursul anului 2011, .X. S.A. a înștiințat conducerea .X. S.A. cu privire la intenția de a returna mărfurile achiziționate în anul 2008, pe motiv că prezentau anumite crăpături. Bunurile au fost returnate fizic în luna decembrie 2011, fiind înregistrate în gestiune, concomitent cu întocmirea a X de facturi de stornare.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă diferenței cantitative facturată în plus (facturare .X. tone și cantitate recepționată înscrisă prin note de recepție .X. tone) contestatara susține că exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționat de îndeplinirea cumulativă a condițiilor de ordin substanțial și de ordin formal, detaliate prin art.145 alin.1 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.A. susține că îndeplinește condiția formală privind dreptul de deducere al TVA aferentă achiziției de bunuri, în sensul că deține facturi întocmite conform prevederilor legale, iar organele de inspecție fiscală nu au constatat neîndeplinirea condiției formale.

În ce privește îndeplinirea condiției substanțiale, contestatara consideră că, bunurile achiziționate de .X. S.A. de la .X. S.A. au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile ale societății, invocând în susținere prevederile art.148 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cele ale pct.53 alin.10 și alin.11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, este invocat principiul eficacității prevăzut prin Hotărârea CJUE în cauza C-432/05 Unibet, în sensul că normele procedurale detaliate referitoare la modalitățile de a face dovada pierderii sau distrugerii, nu trebuie să facă practic imposibilă sau extrem de dificilă exercitarea drepturilor conferite de art.185 alin.2 din directiva de TVA.

.X. S.A. apreciază că trebuie acceptate orice elemente care pot să ateste în mod clar circumstanțele și evenimentele care demonstrează în fapt distrugerea sau pierderea bunurilor, inclusiv procese întocmite, fotografii, documente, declarații ale

lucrătorilor, astfel încât, nu are obligația de a ajusta TVA dedusă inițial la achiziția acestor bunuri, atâta timp cât diferențele negative identificate pot fi demonstrate în mod corespunzător cu documente și mai ales, prin cântărire.

În susținere, .X. S.A. arată că, diferența dintre cantitatea menționată în avizul de expediție și cea menționată în tichetul de cântar la recepție este de 0,8% din cantitatea expedită, fiind o pierdere nesemnificativă care poate fi datorată unor diferențe de cântărire.

Astfel, organele de inspecție fiscală au dat dovadă de rea credință, luând în considerare doar diferențele negative identificate, în condițiile în care o parte din diferențele negative rezultate ca urmare a comparației efectuate între facturile primite de societate și notele de intrare-recepție întocmite, se compensează cu diferențele pozitive de asemenea identificate, astfel încât, organele de inspecție fiscală nu au uzat de rolul activ, promovat de art.7 din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, societatea consideră că era îndreptățită să deducă integral TVA aferentă diferențelor cantitative mai sus menționate.

2) Referitor la returul de semifabricate țagle, .X. S.A. consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de rambursat cu suma de .X. lei, pe motiv că respectiva sumă ar fi aferentă rebuturilor de materiale reciclabile achiziționate de contestatară de la .X., deoarece respectivele achiziții nu reprezintă rebuturi, ci bunuri care au fost inițial livrate de .X. S.A. către .X. S.A. facturate în regim normal de taxare.

Astfel, .X. a emis către contestatară în perioada ianuarie - iunie 2015, facturi pentru „*rebuturi materiale reciclabile*” în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

În concluzie, chiar dacă facturile emise de .X. fac referire la „*rebuturi materiale reciclabile*”, societatea arată că aceste livrări au fost corect facturate cu TVA, având în vedere că, în substanță, bunurile livrate reprezintă un retur al bunurilor facturate inițial de .X. S.A., dar căroră li s-au identificat defecte cauzate fie de calitatea slabă a materiei prime, respectiv țagla achiziționată, fie de procesul de producție realizat de .X. S.A. Astfel, în prima situație, .X. S.A. este obligată să ofere garanția de conformitate calitativă a produselor sale, să le înlocuiască sau să despăgubească clienții. Despăgubirea este realizată prin achiziționarea de la .X. S.A. a produselor finite (bare de oțel/țevi defecte) care prezintă un defect calitativ datorat materiei prime furnizată de contestatară, la un preț care include prețul inițial de vânzare a materiei prime plus prețul de exploatare de la nivelul .X. S.A.

În cea de a doua situație, când defectul calitativ al țevilor este datorat exclusiv procesului de producție realizat de .X. S.A., .X. S.A. a cumpărat și acele produse finite (bare de oțel/țevi defecte) dar la un preț mai mic decât prețul materiei prime furnizate, aproape la jumătate.

După recepția țevilor cu defecte, înregistrate în contul 301 „*Materii prime*”, .X. S.A. a întocmit bonuri de consum care probează că țevile au fost folosite în procesul de producție, astfel încât susține că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au diminuat TVA solicitată la rambursare cu control anticipat din decontul depus pentru luna iunie 2015 cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei TVA colectată aferentă cheltuielilor cu rebuturi din perioada ianuarie - decembrie 2012).

3) De asemenea, .X. S.A. consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de rambursat cu suma de .X. lei aferentă retururilor de

mărfuri primite de la .X. S.A., deoarece în urma expirării termenului de 90 de zile de la data livrării, vânzătorul avea numai dreptul de a refuza returul, iar nu obligația, conform art.10.1 din contract care reprezintă înțelegerea părților, producând efecte numai între părți și nu față de terți.

Prin urmare, faptul că retururile de marfă s-au efectuat ulterior celor 90 de zile prevăzute de contract nu poate reprezenta un motiv pentru care organele de inspecție fiscală să considere că, în mod nelegal .X. S.A. a colectat TVA aferentă retururilor de marfă, întrucât legea nu prevede un termen limită pentru efectuarea retururilor.

Societatea arată că, potrivit prevederilor art.138 lit.b) și art.159 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.20 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, furnizorii trebuie să ajusteze baza impozabilă a taxei și să emită facturi sau alte documente, cu valorile cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce.

În plus, contestatara arată că, reducerea acordată reprezintă un procent nesemnificativ în comparație cu prețul inițial stabilit, exemplificând cu prețul inițial de 523,5 euro/tonă, iar reducerea de preț acordată este nesemnificativă, în sensul că variază între .X. euro/tonă și .X. euro/tonă.

4) Conform actelor adiționale la contractul nr.:X./2005, au fost livrate țagle, pentru care a fost acordată .X. S.A. o reducere de preț cu valori cuprinse între .X. euro/tonă și .X. euro/tonă, fiind întocmite trimestrial sau anual și facturi de stornare.

Astfel, în perioada 2011-2014, .X. S.A. a emis către .X. S.A. un număr de X facturi de stornare în valoare de .X. lei pentru diferențe de preț aferente livrărilor de produse finite, respectiv țagle, din care TVA în sumă de .X. lei, considerând ca nelegală diminuarea TVA de rambursat cu respectiva sumă și invocă în susținere prevederile art.137 alin.1 lit.a) și lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

.X. S.A. susține că, potrivit jurisprudenței CJUE (hotărârile în cauza C-230/87 Naturally Yours Cosmetics Limited, în cauza C-33/93 Empire Stores, în cauza C-288/94 Argos, în cauza C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio S.A., în cauza C-317/94 Elida Gibbs) refuzul de a acorda reducerea bazei impozabile, este contrar principiului neutralității TVA.

5) Referitor la colaborarea cu .X. S.A, contestatara arată că în data de 10.09.2004 a fost încheiat contractul de recuperare a fierului vechi și procesare a zgurii prin care .X. S.A. în calitate de operator, urmează să desfășoare activități de recuperare fier vechi (excavare și procesare) și de procesare a zgurii, respectiv vânzare a produselor realizate în urma acestor operațiuni.

Părțile au agreeat ca .X. S.A. să plătească către contestatară un procent din valoarea zgurii extrase de pe halda de colectare zgură a contestatarei, care este vândută către terți, respectiv 15 % în primul an, 20 % în al doilea an și 25 % în anii următori.

La data de 01.10.2008 a fost încheiat actul adițional nr.1 la contractul de procesare zgură, prin care părțile au agreeat ca .X. S.A. va achita contestatarei redevența de 25 % din totalul vânzărilor și totodată prețul minim de comercializare a zgurii standard va fi de minim X euro/tonă.

Astfel, în luna noiembrie 2013, contestatara a emis către .X. S.A. un număr de .X. facturi pentru stornarea facturilor emise în perioada mai 2012 - martie 2013 în valoare de .X. facturi lei reprezentând 25 % din totalul vânzărilor de zgură prelucrată aplicat la prețul de vânzarea efectiv perceput, din care TVA în sumă de .X. lei.

Contestatara arată că, prețul de piață al zgurii a scăzut și zgura procesată a fost vândută terților la un preț mai mic de X euro/tonă, stabilit prin contractul nr.X. 31.10.2013 și urmare negocierii, părțile au convenit ca noua metodă de facturare (*procentul de 25 % să fie aplicabil prețului de vânzare efectiv perceput de .X. S.A., iar nu prin calcularea cu .X. euro/tonă*) să fie aplicabilă și în cazul unor facturi emise anterior de către .X. S.A., respectiv în perioada mai 2012 - martie 2013.

Mai mult, contestatara susține că părțile nici au fost implicate într-un litigiu în legătură cu prețul stabilit inițial la cota minimă de .X. euro/tonă, așa cum precizează organele de inspecție fiscală, astfel că stornarea facturilor nu are legătură cu litigiul din dosarul nr.X./243/2013, iar scopul facturilor de stornare redevență nu a fost acela de a soluționa amiabil acest litigiu.

De altfel, contestatara arată că, obiectul dosarului nr.X./243/2013 a fost soluționarea neînțelegerilor legate de accesul mijloacelor de transport și a utilajelor proprii .X. S.A. pe halda de zgură aparținând .X. S.A. și nu de sumele facturate.

Astfel, contestatara consideră nelegală constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a facturilor, nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere a TVA, conform art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci ar reprezenta o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit a TVA colectată înregistrată la data facturării produselor.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.07.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016, contestată.

Perioada supusă verificării : 01.07 2010 - 30.06.2015.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. euro/tonă lei compusă din TVA respinsă la rambursare în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar și rămasă de plată.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C., respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei compusă din :

- .X. lei - TVA aferentă diferenței cantitative dintre facturi și note de recepție întocmite pentru achiziții de fier,
- .X. lei - TVA aferentă rebuturilor materiale reciclabile,
- .X. lei - TVA aferentă facturilor de stornare pentru retururi de mărfuri de la .X.,
- .X. lei - TVA aferentă reducerii de preț acordate către .X.,
- .X. lei - TVA aferentă facturilor stornate pentru redevența la zgura vândută către .X..

Organele de inspecție fiscală au constat că, în baza Sentinței civile nr..X. / 2015 emisă de Tribunalul .X., Secția a II-a Civilă de Contencios Administrativ și Fiscal s-a constatat legalitatea hotărârii de fuziune din data de 15.12.2014 dintre .X. SA în calitate de societate absorbantă și .X. SA în calitate de societate absorbită și a actului constitutiv actualizat al contestatarei, înregistrarea acestora la Oficiul Registrului Comerțului și publicarea lor în Monitorul Oficial al României partea a IV-a și totodată s-a dispus radierea de la Oficiul Registrului Comerțului a societății absorbite.

Capitalul social al contestatarei era la data încheierii inspecției fiscale fiscale parțiale de .X. lei fiind integral vărsat, constituit din .X. acțiuni, acționarii societății fiind:

- .X. Elveția deține 94,45 % din capitalul social,
- .X. S.A. deține 2,94 % din capitalul social,
- diverse persoane juridice dețin 0,04 % din capitalul social,
- diverse persoane fizice dețin 0,57 % din capitalul social.

În ce privește relațiile de afiliere, organele de inspecție fiscală au consemnat că .X. S.A. face parte din Grupul .X. care își desfășoară activitatea în peste 60 de țări, fiind unul dintre cei mai mari producători de oțel la nivel mondial. Grupul fabrică produse finite și semifinite din oțel carbon, țevi și conducte pentru diverse aplicații.

Referitor la modul de determinare și evidențiere a TVA de rambursat, organele de inspecție fiscală au constat, pe baza analizei Deconturilor privind TVA cod 300 și a Fișei de evidență pe plătitor generată la data de 07.12.2015, că în perioada iulie 2010 - iunie 2015, contestatara a înregistrat un sold al sumei negative a TVA de rambursat de .X. lei, declarat prin Decontul de TVA iunie 2015 nr..X. /23.07.2015, cu opțiuni de rambursare, control anticipat.

Referitor la TVA dedusă de societate, organele de inspecție fiscală au constat următoarele deficiențe:

1) În perioada iulie 2010 - iunie 2015, .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă, facturi emise de furnizori interni, reprezentând achiziții de "*fier greu pregătit E2*" și "*fier ușor pregătit E5H*", pentru care au fost întocmite Note de recepție și constatare de diferențe.

Din verificările efectuate s-a constatat că, între cantitatea înscrisă în facturile emise de furnizor de .X. tone și cantitatea înscrisă în Notele de recepție și constatare de diferențe întocmite de contestatară, la recepționarea produselor, respectiv de .X. tone există o diferență facturată în plus de X tone în valoare de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Deoarece diferența cantitativă de fier, facturată în mod eronat, nu este aferentă unor operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) Organele de inspecție fiscală au constat că societatea a dedus eronat TVA în sumă de :

.X. lei - TVA aferentă cheltuielilor cu combustibil la vehicule cu drept de deducere limitat

.X. lei - TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile.

.X. lei - TVA aferentă bunurilor destinate acțiunilor de sponsorizare,

sume care nu sunt contestate de .X. S.A.

Referitor la TVA colectată de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1) În perioada ianuarie 2012 - iunie 2015, .X. S.A. a vândut către .X. S.A. CUI .X. , produse finite, respectiv țagle pentru care întocmește facturi, cu TVA, fiind obligată să ofere garanția de conformitate calitativă produselor sale și să le înlocuiască sau să despăgubească clientul.

Pentru refuzurile calitative, .X. S.A. a întocmit facturi, înregistrate la .X. S.A. în care la rubrica "*Denumirea produselor și serviciilor*" erau înscrise „*Rebuturi materiale reciclabile*” în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei

Contestatarea a înregistrat în jurnalul de cumpărări contravaloarea refuzurilor facturate:

- în debitul contul 301 "*Fier vechi*" suma de .X. lei,

- în debitul contului 4426 "*TVA deductibilă*" suma de .X. lei,

- în creditul contului 401.01 "*Furnizori interni*" suma de .X. lei,

astfel că, o parte din valoarea cheltuielilor efectuate de .X. S.A. pentru realizarea produsului țeavă, este înregistrată ca și cheltuială nedeductibilă pentru care se colectează TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, bunurile ce reprezintă rebuturi de materiale reciclabile se încadrează în prevederile art.160 alin.(1) și alin.(2) lit.a), punct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care .X. S.A. avea obligația de a emite o factură fără TVA în care să înscrie o mențiune referitoare la faptul ca a aplicat "*taxarea inversă*", conform prevederilor pct.82 alin.1 și alin.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, .X. SA. avea obligația de a calcula TVA și de a înscrie taxa în factură și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, la momentul exigibilității operațiunii, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, înregistrările contabile fiind:

4426 "*TVA deductibilă*" = 4427 "*TVA colectată*"

Deoarece, .X. S.A. nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei la nivelul sumei dedusă de contestatară.

Deoarece, .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă, în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012, TVA colectată aferentă cheltuielilor reprezentând rebuturi în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA solicitată la rambursare cu control anticipat din decontul depus pentru luna iunie 2015 și au stabilit în sarcina contestatarei, TVA în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

2) În data de 18.12.2011, .X. S.A. a emis 24 de facturi de stornare către firma afiliată .X. S.A. în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea returului de produse finite, respectiv țagle, pentru care au fost emise facturi în perioada 2007 - 2008, fără a se preciza motivul pentru care au fost efectuate retururile de marfă.

De asemenea, .X. S.A. a înregistrat în luna decembrie 2011, TVA colectată în sumă de .X. lei, raportată în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011 la rândul de „*Regularizări*”.

Pentru justificarea acestei operațiuni, contestatară a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, următoarele documente:

- minuta încheiată în data de 13.12.2011 cu .X. S.A. privind restituirea cantității de .X. kg de țagă aflată pe stocul acestei firme din anul 2008,

- proces verbal încheiat în data de 16.12.2011 de recepție cantitativă și calitativă a țaglei restituite cu X avize de expedite emise în 14.11.2012 și transportată cu X vagoane, conform scrisorii de trăsură seria X nr.X,

- adresa nr..X. /19.12.2011 emisă de către Inspectia calității către Direcția economică - Serviciul vânzări - Serviciul financiar și spre știință- secția de otelarie prin care prin care se transmite un exemplar din procesul verbal încheiat în 16.12.2011 prin care se încarcă gestiunea Secției otelărie cu otel restituit de către .X. S.A.

- contractul de vânzare-cumpărare nr.X, fără dată, încheiat între .X. S.A. și .X. S.A., valabil pentru perioada în care s-au derulat operațiunile, respectiv 2008 - 2011.

Din analiza notei contabile nr.13/12.2011 prezentată în timpul inspecției fiscale, nu reiese faptul că societatea contestată ar fi încărcat gestiunea cu materialul restituit de .X. S.A, ci faptul că au fost transferate produsele finite din stocul de produse finite, în gestiunea de materii prime.

De altfel, nici la discuția finală, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că ar fi fost încărcată gestiunea secției de otelărie cu otelul restituit de .X. S.A, respectiv cantitatea de .X. kg., deși acestea au fost solicitate în mod expres de organele de inspecție fiscală.

Societatea nu a făcut dovada înregistrării în gestiune a bunurilor, cu încălcarea prevederilor art.155 alin.(1) și 156 alin.(1) și alin.(2) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Pe baza analizei clauzelor 8.4 - 11.3 din contractul nr..X./2005, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile au convenit returul parțial sau total al mărfurilor, având în vedere următoarele:

- produsele contractate vor fi considerate ca livrate de către vânzător și acceptate de către cumpărător pe baza certificatului de calitate, avizului de expediție/bonului de cântar emis de vânzător care însoțește produsele,

- orice reclamație referitoare la calitate va trebui rezolvată direct, între cumpărător și vânzător.

Cumpărătorul va emite reclamația în termen de 5 zile lucrătoare de la recepția produselor pentru viciile aparente și în termen de 5 zile de la descoperirea acestora pentru viciile ascunse, dar nu mai mult de 90 de zile de la data livrării produselor din incinta vânzătorului.

La expirarea perioadei stipulate, vânzătorul are dreptul să prezinte refuzul său cu privire la reclamație și să fie exonerat de orice răspundere.

Deoarece în cazul retururilor de bunuri, regularizarea TVA este prevăzută de art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât TVA în sumă de .X. lei a fost eronat colectată de către societate, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de rambursat cu această sumă.

3) În perioada 2011 - 2014, .X. S.A. a emis un număr de X facturi de stornare către firma afiliată .X. S.A. în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând diferențe de preț aferente livrărilor de produse finite, respectiv țagle pentru care au fost emise inițial facturi de livrare. .X. S.A. a înregistrat, în perioadele

in care au fost emise facturile de stornare, TVA colectată în sumă de .X. lei, TVA raportată prin deconturile de TVA.

S-a mai constatat că, .X. S.A. a efectuat livrări de țagle către .X. S.A. la un preț stabilit în baza unor contracte (addendumuri), iar ulterior, trimestrial sau anual pentru facturile de livrare emise, a fost ajustat prețul de livrare, în sensul diminuării acestuia cu valori cuprinse între X euro/tonă și .X. euro/tonă, în baza unor amendamente încheiate ulterior livrărilor inițiale.

Organele de inspecție fiscală au solicitat, reprezentanților societății, o notă explicativă cu privire la modul de stabilire a cuantumului diferențelor de preț, motivul pentru care au fost acordate și dacă acestea reprezintă sau nu reduceri financiare.

Pe baza analizei răspunsului reprezentanților societății, organele de inspecție fiscală au stabilit că, prețul de livrare a fost ajustat în sensul diminuării cu 10 euro/tonă, în funcție de prețul/Grup .X. , considerat de contestatară, drept „prețul pieței”, dar din acest document, nu rezultă modul de calcul cu privire la cuantumul prețului stabilit ca și preț de piață.

Conform prevederilor art.51 alin.5 și alin.6 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, reducerile financiare sunt operațiuni de decontare între parteneri care nu intră în sfera de aplicare a TVA, deoarece ele că nu reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii cu plată, iar în cazul reducerilor financiare acordate ulterior livrării, operațiunea nu face obiectul ajustării TVA, deoarece nu reprezintă o reducere a prețului de vânzare, ci o facilitare la plată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a TVA colectată, înregistrată la data facturării produselor livrate, cu încălcarea prevederilor art.137 alin.3 lit.a) și art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece TVA în sumă de .X. lei a fost eronat colectată suplimentar de către societate, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA de rambursat cu această sumă.

4) Referitor la regimul fiscal privind TVA aferentă stornărilor efectuate de contestatară reprezentând redevența privind zgura vândută, s-a constatat, că obiectul contractului încheiat de contestatară în data de 10.09.2004 cu .X. S.A. în calitate de operator pentru recuperarea fierului vechi și procesarea zgurii a constat în *“desfășurarea de către Operator a următoarelor activități pe Halda de Zgură în baza prezentului contract:*

(i) recuperare fier vechi (excavare și procesare)

(ii) procesarea zgurii și vânzarea produselor realizate.”

durata contractului fiind de 12 ani începând cu data semnării sale.

Cantitățile de zgură care urmau să fie procesate de operator sunt:

„(i) pentru anul 2005 :.X. tone;

(ii) din anul 2006 si in continuare :20% crestere fata de anul precedent”

la prețuri/tarife după cum urmează:

“Operatorul va plăti Clientului, pentru zgura extrasă de pe Halda de Zgura, un preț calculat ca procent din prețul cu care Operatorul a vândut terților zgura/materiale pentru pavaje, după cum urmează :

Vânzare zgura /materiale pentru pavaje :primele 12 luni - 15%, urmatoarele 12 luni - 20% și în continuare -25%.

Părțile se obligă prin prezentul contract că se vor întâlni din 3 în 3 ani pentru a renegocia tarifele și prețurile menționate mai sus (...)"

Astfel, în luna noiembrie 2013, contestatară a emis un număr de .X. facturi de stornare în sumă de .X. facturi lei din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând cota procentuală convenită clientului .X. S.A. din valoarea facturată a produselor minerale rezultate în urma procesării zgurii, ce se comercializează de către executant, cotă stabilită la 25% din valoarea facturilor emise conform contractului încheiat.

Cele .X. facturi emise aveau înscrisă mențiunea *"potrivit prevederilor din contract și notei de negociere"*.

Deoarece prin contractul încheiat între cele două societăți, nu există nicio prevedere în acest sens, organele de inspecție fiscală au considerat că prestarea efectuată nu poate fi stornată, întrucât stornarea nu reprezintă o reflectare fiscală care să vizeze lucrări sau transformări de bunuri, ci o îndreptare a unor înregistrări eronate, ori restabilire a unei situații reale economico-financiare, motiv pentru care au solicitat o notă explicativă reprezentanților societății contestatată.

Prin răspunsul dat, Directorul economic .X. a precizat că *"...în perioada 2012-2013 .X. SA a emis facturi către .X. SRL în baza unei situații cu zgura care a părăsit halda aflată în proprietatea .X. SA, la prețul minim acceptat de .X. euro/tonă, preț care a fost estimat în anul 2008. În urma reconcilierii facute în octombrie 2013 și semnării unui acord de soluționare încheiat în data de 26.11.2013 și semnat de ambele părți, precum și a altui acord de soluționare din data de 01.12.2013, managementul .X. SA a decis să accepte prețul de vânzare al .X. SRL, care reiese din facturile puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală"*.

De asemenea, prin răspunsul dat s-a precizat că :

"La data semnării actului adițional, .X. SA a estimat prețul de vânzare pentru zgură la nivelul de .X. euro/tonă, iar în perioada 2012-2013 .X. SRL a livrat zgura necesară pentru autostradă. Datorită competiției, prețul pentru zgură a scăzut, iar managementul a decis să accepte prețul de vânzare al societății .X. SRL".

Acordul de soluționare a fost încheiat între contestatară și .X. S.A. la data 26.11.2013 pentru rezolvarea litigiului între părți care a făcut obiectul dosarului nr..X./243/2013, în situația în care .X. S.A. avea o obligație în sumă de .X. lei către .X. S.A. la data de 31.10.2013.

Prin Acordul de soluționare încheiat la data 01.12.2013 s-a convenit soluționarea completă a pretențiilor și situațiilor litigioase actuale sau viitoare cu .X. S.R.L., indiferent natura sau originea acestora, cât și încheierea unui nou contract respectiv nr..X. /92/31.10.2013 pentru manipularea, procesarea zgurii și recuperarea fierului vechi de pe halda .X. S.A.

S-a constatat că, societatea a stornat facturi reprezentând cota procentuală convenită beneficiarului .X. S.A. din valoarea facturată a produselor minerale, pentru a stinge litigiul din dosarul nr..X./X. care nu are legătură cu serviciile menționate în facturile emise inițial de contestatară.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a contravalorii celor .X. facturi în sumă de .X. facturi lei din care TVA în sumă de .X. lei, nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere a TVA pentru produsele facturate, în sensul prevederilor art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci reprezintă o

diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a TVA colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Având în vedere prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.259 alin.1 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de .X. lei a fost eronat colectată suplimentar de către societate, fiind diminuată TVA de rambursat cu această sumă.

5) Organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA suplimentară, în sumă de .X. lei aferentă scoaterii din evidență a creanțelor de la clienții incerti, în baza prevederilor art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sumă care nu este contestată de societate.

Organele de inspecție fiscală nu au solicitat dosarul prețurilor de transfer.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. S.A., TVA suplimentară în sumă de .X. euro/tonă lei compusă din TVA respinsă la rambursare în sumă de .X. lei și TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei din care societatea contestă suma de .X. lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat și dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, calculate pe perioada 26.08.2011 - 25.07.2016.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele :

1) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă diferenței cantitative dintre facturi și notele de recepție întocmite pentru achizițiile de fier de la furnizori interni, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. poate beneficia în totalitate de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu achizițiile de "*fier greu pregătit E2*" și "*fier ușor pregătit E5H*", în condițiile în care diferența cantitativă de fier, facturată în plus de furnizorii interni, față de cantitatea recepționată prin Note de recepție și constatare de diferențe, nu este aferentă unor operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada iulie 2010 - iunie 2015, .X. S.A. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, facturi emise de furnizori interni reprezentând achiziții de "*fier greu pregătit E2*" și "*fier ușor pregătit E5H*" și pentru care au fost întocmite Note de recepție și constatare de diferențe și pentru care societatea a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, între cantitatea înscrisă în facturile emise de furnizori de .X. tone și cantitatea înscrisă în Notele de recepție și constatare de diferențe întocmite de contestatară, la recepționarea produselor, respectiv de .X. tone există o diferență facturată în plus de X tone în valoare de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Deoarece diferența cantitativă de fier, facturată în mod eronat, nu este aferentă unor operațiuni taxabile la nivelul contestatarei, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor

art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în perioada verificată erau incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Art.145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile”.

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 (...).”.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care conține informațiile obligatorii prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a TVA.

În speță sunt incidente și prevederile art.156 alin.1 și alin.2 din O.M.F.P nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

“(1) Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

(2) În aplicarea alin.(1) este necesar să se asigure:

a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului

b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entității, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;

- bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune”.

Potrivit acestor dispoziții legale, toate bunurile materiale intrate în unitate trebuie recepționate și înregistrate pe locuri de depozitare, fiecare gestionar având obligația să efectueze recepția fizică a bunurilor intrate și să consemneze rezultatele recepției, atât în situații în care apar diferențe în plus sau minus între cantitățile din

documentul de intrare, factura/aviz și cele primite, cât și în situația în care nu există aceste diferențe.

Potrivit anexei nr.2 Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile din O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Nota de recepție și constatare diferențe (cod 14-3-IA):

„ 1. a) Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încarcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate."

2. Se întocmește în două exemplare, la locul de depozitare sau în unitatea cu amanuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției. In situația în care la recepție se constată diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare de către cornisia de recepție legal constituită."

Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește pe măsura efectuării recepției bunurilor intrate în unitate, consemnându-se diferențele constatate (pe formular apar două coloane pentru cantitate :cantitatea conform documente și cantitatea recepționată) în vederea înregistrării în contabilitate.

Recepția trebuie efectuată în prezența furnizorului/transportatorului, astfel încât în caz de existență a unor diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare, iar al treilea exemplar se înmânează transportatorului pentru comunicarea lipsurilor constatate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că :

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, contestatară a înregistrat facturi emise de furnizori interni reprezentând achiziții de "fier greu pregătit E2" și "fier ușor pregătit E5H" pentru care a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă.

Se reține că între cantitatea înscrisă în facturile emise de furnizori de .X. tone și cantitatea înscrisă în Notele de recepție și constatare de diferențe întocmite de contestatară, la recepționarea mărfurilor, respectiv de .X. tone există o diferență facturată în plus de X tone în valoare de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Deoarece TVA aferentă diferenței cantitative facturată în plus față de mărfurile recepționate, nu este aferentă operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală au procedat la anularea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Astfel, invocarea de către contestatară a prevederilor art.148 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare", coroborate cu cele ale pct.53 alin.10 și alin.11 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece aceste dispoziții legale reglementează o altă speță și anume obligația ajustării taxei deduse inițial în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, cu condiția ca respectiva situație, respectiv că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, să fie demonstrată corespunzător de către persoana impozabilă.

Față de pretenția societății că organele de inspecție fiscală ar fi dat dovada de rea credință, luând în considerare doar diferențele negative identificate, precizăm că în vederea eliminării acestor diferențe, societatea trebuia să întreprindă demersurile necesare pentru a stabili eventuale cauze care conduc la aceste diferențe, respectiv verificarea cântarelor, eliminarea posibilității ca mărfurile să fie degradate/sustrase pe timpul transportului.

De asemenea, nici invocarea principiului eficacității prevăzut de Hotărârea CJUE în cauza C-432/2005 Unibet, conform căreia: „*trebuie acceptate orice elemente care pot să ateste în mod clar circumstanțele și evenimentele care demonstrează în fapt distrugerea sau pierderea bunurilor, inclusiv procese verbale întocmite, fotografii, documente, declarații ale lucrătorilor*” nu are relevanță în soluționarea cauzei, deoarece .X. S.A. nu a întreprins niciun demers în vederea corectării, a diferențelor constatate în plus sau a diferențelor în minus, între cantitățile din documentul de intrare, respectiv factura/aviz și cele efectiv primite.

În ceea ce privește principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, invocate de contestatară în susținerea contestației, se reține că persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii. Statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte.

Deoarece, .X. S.A. a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă întregii cantități de *“fier greu pregătit E2”* și *“fier ușor pregătit E5H”* facturată, cantitate care nu s-a regăsit în totalitate la recepția mărfii, organele de inspecție fiscală legal au constatat că diferența facturată în plus de X tone în valoare de .X. lei, cu TVA aferentă în sumă de .X. lei nu este aferentă unor operațiuni taxabile.

În consecință, întrucât argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei.

2) Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă rebuturilor materiale reciclabile achiziționate de contestatară de la .X. S.A., Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. avea obligația colectării TVA aferentă achizițiilor respective, la nivelul taxei deduse, în condițiile în care obiectul tranzacțiilor l-au constituit rebuturi materiale reciclabile, care se încadrează în categoria rebuturilor feroase și neferoase pentru care se aplică taxarea inversă.

În fapt, în perioada ianuarie 2012 - iunie 2015, .X. S.A. a vândut către .X. S.A. CUI .X. , produse finite, respectiv țagle pentru care întocmește facturi, cu TVA, fiind

obligată să ofere garanția de conformitate calitativă produselor sale și să le înlocuiască sau să despăgubească clientul. .X. S.A. a utilizat țagtele ca materie primă în procesul de producție al produsului finit „țeava”.

Pentru refuzurile calitative, .X. S.A. a întocmit facturi, acceptate și înregistrate la .X. S.A. în care la rubrica “Denumirea produselor și serviciilor” erau înscrise „Rebuturi materiale reciclabile” în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. avea obligația de a emite o factură fără TVA în care să înscrie o mențiune referitoare la faptul ca a aplicat “taxarea inversă”, conform prevederilor pct.82 alin.1 și alin.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, .X. S.A. în calitate de beneficiar al operațiunii avea obligația de a înscrie taxa în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, la momentul exigibilității operațiunii, cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA.

Deoarece, beneficiarul operațiunii, .X. S.A. nu a colectat TVA la momentul exigibilității acesteia, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei la nivelul sumei dedusă de contestatară.

Deoarece, .X. S.A. a înregistrat în evidența contabilă, în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2012, TVA colectată aferentă cheltuielilor reprezentând rebuturi în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA solicitată la rambursare cu control anticipat din decontul depus pentru luna iunie 2015 și au stabilit în sarcina contestatarei, TVA în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei).

În drept, art.160 alin.1, alin.2 lit.a) și alin.5 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată prevede:

" 1) Prin excepție de la prevederile [art.150 alin. \(1\)](#), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform [art.153](#).

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct.1-3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere (...)

(5) Prevederile prezentului articol se aplică numai pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în interiorul țării”.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că pentru vânzarea/achiziția de deșeuri feroase și neferoase, rebuturi feroase și neferoase,

reziduuri de materiale reciclabile, atât furnizorii, cât și beneficiarii au obligația aplicării măsurilor de simplificare (taxarea inversă), respectiv beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.82 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, unde se specifică:

"82. (1) În sensul [art 160](#) alin. (5) din Codul fiscal, prin livrări de bunuri/prestări de servicii în interiorul țării se înțelege operațiunile realizate numai între persoane care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#), care au locul livrării sau locul prestării în România conform [art.132](#), respectiv [art.133](#) din Codul fiscal, și sunt operațiuni taxabile conform [titlului VI](#) din Codul fiscal. (...)

(3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

(4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă. (...)

(7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform [art. 159](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari. Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului."

Potrivit acestor prevederi legale, pentru achizițiile de deșeuri feroase și neferoase, rebuturi feroase și neferoase, reziduuri de materiale reciclabile, atât furnizorii, cât și cumpărătorii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, au obligația să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizori trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii, pentru facturile primite, vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru

operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata TVA între furnizor și beneficiar.

Totodată, legea fiscală prevede expres că în cazul neaplicării măsurilor de simplificare pentru tranzacțiile cu deșeuri feroase și neferoase, rebuturi feroase și neferoase, reziduuri de materiale reciclabile, în cadrul inspecției fiscale efectuată la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală trebuie să aibe în vedere faptul că acesta avea obligația colectării TVA, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

Deșeul reprezintă orice substanță sau orice produs din categoria grupelor de deșeuri industriale reciclabile în care intră deșeurile metalice feroase și deșeurile metalice neferoase, pe care deținătorul nu îl mai utilizează, sau pe care are intenția ori obligația să nu îl mai utilizeze.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale privind taxarea inversă, începând cu data de 01.01.2012 se aplică taxarea inversă pentru livrarea de deșeuri metalice feroase și neferoase și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că:

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.07.2016, pentru refuzurile calitative, .X. S.A. a întocmit facturi, acceptate și înregistrate la .X. S.A. în care la rubrica "*Denumirea produselor și serviciilor*" erau înscrise „*Rebuturi materiale reciclabile*” în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

.X. S.A. a utilizat țagtele ca materie primă în procesul de producție al produsului finit „*țeava*”.

S-a constatat că, .X. S.A. avea obligația emiterii de facturi fără TVA în care să înscrie o mențiune referitoare la faptul ca a aplicat "*taxarea inversă*", iar .X. SA. avea obligația de a calcula TVA și de a înscrie taxa în factură și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, la momentul exigibilității operațiunii, cât și ca taxă deductibilă prin decontul de TVA.

Astfel, prin adresa nr..X. /06.10.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP .X./10.10.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au comunicat că din punct de vedere al calității țevilor produse de .X. există două situații posibile:

- țevile sunt defecte datorită țagtelor vândute de către .X. S.A. caz în care, .X. S.A. achiziționează aceste țevi la un preț care include prețul inițial de vânzare al materiei prime (adică prețul de vânzare al țagtelor) la care se adaugă prețul de exploatare al .X. (cost de producție al țevilor, respectiv a produsului finit realizat de către .X.).

În această situație, .X. S.A. recepționează țevile cu defecte datorate țagtelor vândute inițial către .X., acestea fiind înregistrate în evidențele contabile ale societății în contul 301 „*Materii prime*”, ulterior fiind întocmite bonuri de consum pentru țevile achiziționate de la .X. fiind astfel utilizate în procesul de producție, astfel încât țevile au fost reîncorporate în procesul de producție.

- țevile sunt defecte din cauza procesului de producție al .X., caz în care, .X. S.A. achiziționează țevile defecte la un preț mai mic decât prețul materiei prime furnizate de .X., adică prețul de vânzare al țagtelor.

Pentru refuzurile calitative, .X. a întocmit facturi către .X. S.A. facturi în care se menționează rebuturile, specificându-se cantitatea, valoarea fără TVA și TVA aferentă.

.X. S.A. a acceptat aceste refuzuri, înregistrându-le în evidențele contabile, în sensul că o parte din valoarea acestora, respectiv valoarea cheltuielilor efectuate de .X. pentru realizarea produsului finit „țeava” a fost înregistrată ca și cheltuială nedeductibilă pentru care se colectează TVA aferentă.

Potrivit dispozițiilor legale suscitade, .X. S.A. în calitate de beneficiar avea obligația de a calcula TVA și de a înscrie taxa în factură și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă, iar din punct de vedere contabil, avea obligația să înregistreze în cursul perioadei verificate:

4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată" cu suma taxei aferente, respectiv avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere.

Astfel, susținerea contestatarei potrivit căreia nu avea obligația de a colecta TVA pentru achizițiile de rebuturi materiale reciclabile de la .X. S.A. nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că, potrivit legislației în vigoare pe perioada derulării tranzacțiilor efectuate, furnizorii emit facturi fără taxă, pe care trebuie să înscrie mențiunea că a aplicat „taxare inversă”, iar taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă, colectarea TVA la nivelul taxei deductibile fiind asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.

Față de susținerea contestatarei potrivit căreia nu avea obligația de a colecta TVA pentru achizițiile de rebuturi de la .X. având în vedere faptul ca acestea nu reprezintă rebuturi, ci ar reprezenta returnări de bunuri, care au fost refolosite ca materie primă în procesul său de producție, se reține că prin contestație nu sunt aduse documente în susținerea acestei afirmații și nici nu sunt invocate temeuri legale diferite de cele aplicate de organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că simpla susținere a societății, fără a fi dovedită cu documente justificative care să probeze cele afirmate, nu este de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală.

De altfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, conform art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, neprobarea cererii afirmate atrăgând respingerea contestației.

În concluzie, având în vedere că .X. S.A. nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit TVA colectată suplimentar la nivelul TVA dedusă de societate, ținând cont și de TVA colectată în sumă de .X. lei pentru perioada ianuarie - decembrie 2012 aferentă cheltuielilor cu rebuturi returnate, rezultând suma de .X. lei cu care a fost diminuată

TVA solicitată la rambursare cu control anticipat din decontul depus pentru luna iunie 2015.

În consecință, intrucat argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei.

3) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor de stornare întocmite de contestatară pentru retururi de marfă de la .X., Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. avea obligația colectării TVA aferentă facturilor de stornare întocmite de contestatară pentru retururi de țagle de la .X., în condițiile în care retururile de mărfuri au fost efectuate ulterior celor 90 de zile prevăzute prin contract și totodată nu a fost probată intrarea în gestiunea contestatarei prin documente justificative.

În fapt, .X. a efectuat retur de țagle facturate în perioada 2007 - 2008 și aflate în stoc la sfârșitul anului 2008, fără a preciza motivul returului de mărfuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin contractul nr..X./2005, părțile au convenit condițiile în care are loc returul parțial sau total al mărfurilor, condiții care nu au fost respectate de .X. S.A. care face parte din Grupul .X. .

Deoarece conducerea .X. S.A. a fost de acord cu returul, s-a procedat la emiterea în data de 18.12.2011 un număr de X de facturi de stornare către .X. S.A. în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea returului de țagle.

Facturile au fost înregistrate în jurnalul de vânzări al contestatarei pentru luna decembrie 2011, iar TVA colectată în sumă de .X. lei a fost înregistrată și raportată în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011 la rândul de „Regularizări”.

Totodată, pentru retururile de marfă provenite de la .X. S.A. .X. S.A nu a prezentat documente justificative pentru încărcarea în gestiunea secției oțelărie cu cantitățile de oțel restituit de .X. S.A., respectiv cantitatea de .X. kg.(deși acestea au fost solicitate în mod expres în timpul inspecției fiscale) fiind încălcate prevederile art.155 alin.(1) și art.156 alin.(1) și alin.(2) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, a fost diminuată TVA solicitată la rambursare cu suma de .X. lei reprezentând TVA eronat colectată de către societate.

În drept, art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

" art.138 Baza de impozitare se reduce în următoarele situații: (...)

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării

totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj”.

Potrivit acestor dispoziții legale, baza de impozitare a TVA se reduce în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate.

În speță sunt incidente și prevederile art.156 alin.1 și art.188 alin.3 și alin.4 din O.M.F.P nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

" Art.156 (1) Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

Art.188 (3) În cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare se corectează conturile 411 "Clienți", 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor", 607 "Cheltuieli privind mărfurile" și 371 "Mărfuri".

În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", respectiv contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului. Tratatamentul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu.

Art.188 (4) Prevederile alin.(3) se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" și 345 "Produse finite".

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 "Clienți - facturi de întocmit", respectiv contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

Tratatamentul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu, respectiv art.138 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că:

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.07.2016, .X. a efectuat retur de țagle aflate în stoc încă din anul 2008, fără a preciza motivul returului de mărfuri.

Deoarece conducerea .X. S.A. a fost de acord cu returul, s-a procedat la emiterea în data de 18.12.2011 un număr de X de facturi de stornare către .X. S.A. în sumă de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând contravaloarea returului de țagle.

Facturile au fost înregistrate în jumulul de vânzări al contestatarei pentru luna decembrie 2011, iar TVA colectată în sumă de .X. lei a fost înregistrată și raportată în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011 la rândul de „Regularizări”.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală au fost prezentate o serie de documente, respectiv:

- minuta încheiată în data de 13.12.2011 cu .X. S.A. privind restituirea cantității de .X. kg. de țaglă aflată pe stocul acestei firme din anul 2008,

- proces verbal încheiat în data de 16.12.2011 de recepție cantitativă și calitativă a țaglei restituite cu X avize de expediție emise în 14.11.2012 și transportată cu X vagoane, conform scrisorii de trăsură seria WAA nr.2954,

- adresa nr..X. /19.12.2011 emisă de către Inspectoria calității către Direcția economică - Serviciul vânzări - Serviciul financiar și spre știință- secția de oțelărie prin care prin care se transmite un exemplar din procesul verbal încheiat în 16.12.2011 prin care se încarcă gestiunea Secției oțelărie cu oțel restituit de către .X. S.A.

- contractul de vânzare-cumpărare nr.X, fără dată, încheiat între .X. S.A. și .X. S.A., cu acte adiționale valabile pentru perioada în care s-au derulat operațiunile, respectiv 2008 - 2011.

Din analiza clauzelor 8.4 - 11.3 din contractul nr..X./2005 încheiat între Mittal Steel S.A .X., actual .X. S.A. în calitate de vânzător și .X. .X. , actual .X. S.A. în calitate de cumpărător, aflat în copie la dosarul a cauzei reiese că părțile au convenit în detaliu asupra condițiilor în care se derulează transportul, recepția produselor, reclamațiile, garanțiile acordate de vânzător și modalitatea de rezolvare a litigiilor, după cum urmează :

„8 Modalități de transport

8.4. La documentele de transport vor fi anexate obligatoriu certificatul de calitate și avizul de expediție.

9. Livrarea și recepția produselor

9.1. Produsele contractate vor fi considerate ca livrate de către vânzător și acceptate de către cumparator pe baza certificatului de calitate, avizul de expediție/bonului de cântar emis de vânzător, care însoțește produsele. Măsurătorile de greutate făcute și calitatea specificate în certificatul de calitate emis de Vanzator vor fi considerate definitive.

10. Inspectare și reclamații

10.1. Orice reclamație referitoare la calitate va trebui rezolvată direct, între cumparator și vânzător. Cumparatorul va emite reclamația în termen de 5 zile lucratoare de la recepția produselor pentru viciile aparente și în termen de 5 zile de la descoperirea acestora pentru viciile ascunse, dar nu mai mult de 90 (nouăzeci) de zile de la data livrării produselor din incinta vanzatorului. La expirarea perioadei stipulate, vânzătorul are dreptul să prezinte refuzul său cu privire la reclamație și să fie exonerat de absolut orice răspundere.

10.2. Reclamația va fi însoțită de următoarele informații necesare:

1) numărul și data contractului și actul adițional

2) descrierea produselor (numar șarja, marca, dimensiune, aviz de expediere, cantitate, nota de rebut-dacă este cazul, buletii de analiză din care sa rezulte cauzele neconformității)

3) starea ambalajului;

4) greutatea și marcajul;

10.3. Inspectia de calitate a produselor va fi organizată de cumpărător, pe cheltuiala acestuia. În acest sens, cumparatorul trebuie să îi informeze pe vânzător cu privire la intența sa de a realiza inspecția prin notificare scrisă comunicată cu cel puțin 3 zile anterior inspecției.

Vanzatorul își rezervă dreptul de a se asigura că propriul său reprezentant este prezent pe parcursul inspecției și/sau de a inspecta produsele și de a preleva esantioanele necesare pentru prpriile sale testari.

11. Garanții și valabilități acordate de vânzător

11.2. *Vânzătorul garantează că produsele ce fac obiectul prezentului contract sunt în conformitate cu normele standard de calitate existente.*

Fără a se limita caracterul general al afirmației precedente, vânzătorul nu acorda nici un fel de garanții privind calitatea, conținutul, starea, vandabilitatea și adecvarea produselor pentru un scop anume.

11.3. *Atunci când o reclamație privind Produsele, referitoare la calitate, așa cum s-a stabilit în acest contract, a fost acceptată total sau parțial de către vânzător acesta este îndreptățit să înlocuiască produsele (sau partea dintre cele aflate în discuție), sau la latitudinea sa, să crediteze cumpărătorul cu prețul din contract al produselor (sau partea proporțională din prețul acestora), dar nu va avea nici o responsabilitate față de cumpărător sau față de clientul acestuia în cazul revânzării."*

Se reține că, prin contractul nr..X./2005, .X. S.A. în calitate de vânzător și .X. S.A. în calitate de cumpărător, părțile au convenit explicit asupra condițiilor în care are loc returul parțial sau total al mărfurilor :

- la art.9 Livrarea și recepția produselor „*produsele contractate vor fi considerate ca livrate de către vânzător și acceptate de către cumpărător pe baza certificatului de calitate, avizului de expediție/bonului de cântar emis de vânzător care însoțește produsele. Măsurătorile de greutate făcute și calitatea specificate în certificatul de calitate emis de vânzător vor fi considerate definitive*”,

- la art.10 Inspectare și reclamații „*orice reclamație referitoare la calitate va trebui rezolvată direct, între cumpărător și vânzător. Cumpărătorul va emite reclamația în termen de 5 zile lucrătoare de la recepția produselor pentru viciile aparente și în termen de 5 zile de la descoperirea acestora pentru viciile ascunse, dar nu mai mult de 90 de zile de la data livrării produselor din incinta vânzătorului.*

La expirarea perioadei stipulate, vânzătorul are dreptul să prezinte refuzul său cu privire la reclamație și să fie exonerat de orice răspundere”.

Potrivit situației de fapt constatată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2016, .X. a efectuat returnuri pentru cantitatea de .X. kg. țagle, care erau facturate în perioada 2007 - 2008 și aflate în stocul respectivei societăți, la sfârșitul anului 2008, fără a preciza motivul returului de mărfuri, Conducerea .X. S.A. a acceptat aceste returnuri, deși nu se încadrau în prevederile contractuale mai sus detaliate, în sensul că returnurile de marfă au fost efectuate ulterior celor 90 de zile prevazute la art.10 Inspectare și reclamații din contractul nr..X./2005.

De asemenea, se reține din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./29.07.2016 faptul că în urma verificării documentelor prezentate de .X. S.A., nu există înregistrarea în evidența contabilă a intrării în gestiune a țaglelor restituite de către .X..

Astfel, prin nota contabilă nr.X/12.2011 prezentată în timpul inspecției fiscale, pentru justificarea încărcării în gestiune a cantității de .X. tone de țagle, au fost efectuate înregistrările contabile :

%	=	345.01	„Produse finite”	.X. lei
301 „Materii prime”				.X. lei
722 „Venituri din producția stocată”				.X. lei

Din analiza notei contabile nr.13/12.2011 nu reiese faptul că .X. S.A. ar fi încărcat gestiunea cu mărfurile returnate de .X. S.A, ci faptul că au fost transferate produsele finite din stocul de produse finite al .X. S.A. în gestiunea de materii prime.

De altfel, nici la discuția finală și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că ar fi fost încărcată gestiunea secției de

oțelărie cu cantitatea de țagle restituită de .X. S.A, deși acestea au fost solicitate în mod expres de organele de inspecție fiscală.

În consecință, deoarece modalitatea de efectuare a retururilor de țagle, nu se încadra în prevederile contractului nr..X./2005 și totodată .X. S.A. nu a făcut dovada înregistrării în gestiune a cantității de .X. tone de țagle restituite, organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat TVA solicitată la rambursare cu TVA în sumă de .X. lei colectată eronat de societate.

Întrucât argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, urmează ca în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei.

4) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă reducerilor de preț acordate de contestatară, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. avea obligația colectării TVA aferentă facturilor de stornare întocmite de contestatară pentru reducerile de preț acordate la livrările de țagle către .X., în condițiile în care înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți.

În fapt, .X. S.A. a efectuat livrări de țagle către .X. S.A. la un preț stabilit în baza unor contracte/addendumuri, iar ulterior, trimestrial sau anual pentru facturile de livrare emise, a fost ajustat prețul de livrare, în sensul diminuării acestuia cu valori cuprinse între X euro/tonă și .X. euro/tonă, în baza unor amendamente încheiate ulterior livrărilor inițiale.

În perioada 2011 - 2014, .X. S.A. a emis un număr de 6 facturi de stornare către firma afiliată .X. S.A. în sumă de .X. lei (în roșu) reprezentând diferențe de preț aferente livrărilor de produse finite, respectiv țagle pentru care au fost emise inițial facturi de livrare din care TVA în sumă de .X. lei (în roșu).

Aceste facturi de stornare au fost înregistrate în jurnalele de vânzări în perioadele în care au fost emise facturile de stornare, totodată a fost înregistrată TVA colectată în sumă de .X. lei, TVA raportată prin deconturile de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a TVA colectată, înregistrată la data facturării produselor livrate, cu încălcarea prevederilor art.137 alin.3 lit.a) și art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.137 alin.3 lit.a) și art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

" Art.137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei"
coroborate cu cele ale pct.19 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 unde se specifică:

„19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său"

La art.138 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații: (...)

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin.(3) lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor."

coroborate cu cele ale pct.20 (1) din H.G. nr.44/2004 unde se specifică:

"20. (1) În situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. (...)"

La capitolul 8.1.1 Evaluarea la data intrării în entitate pct.51 alin.(5) și alin.(6) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se specifică :

" Pct.51 (5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

(6) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute").

La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate").

Potrivit acestor dispoziții legale, reducerile financiare reprezintă sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate și se evidențiază în contabilitate pe seama conturilor de terți.

Baza de impozitare se reduce în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art.137 alin.3 lit.a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

Baza de impozitare a TVA se regularizează iar TVA se calculează la suma netă, după ce se scad reducerile de preț fiind evidențiată distinct în jurnalul de vânzări. În contabilitatea furnizorului, reducerile financiare se înregistrează : 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate” = 411 „Furnizori”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că :

.X. S.A. a efectuat livrări de țagle către .X. S.A. la un preț stabilit în baza baza unor contracte/addendumuri, iar ulterior, trimestrial sau anual pentru facturile de livrare emise, a fost ajustat prețul de livrare, în sensul diminuării acestuia cu valori cuprinse între X euro/tonă și .X. euro/tonă, în baza unor amendamente încheiate ulterior livrărilor inițiale.

În perioada 2011 - 2014, .X. S.A. a emis un număr de 6 facturi de stornare către firma afiliată .X. S.A. în sumă de .X. lei (în roșu) reprezentând diferențe de preț aferente livrărilor de produse finite, respectiv țagle pentru care au fost emise inițial facturi de livrare din care TVA în sumă de .X. lei (în roșu).

Aceste facturi de stornare au fost înregistrate în jurnalele de vânzări în perioadele în care au fost emise facturile de stornare, totodată a fost înregistrată TVA colectată în sumă de .X. lei, TVA raportată prin deconturile de TVA.

În practică, reducerile comerciale și financiare sunt negociate de partenerii contractuali sub forma unui procent aplicat asupra prețului de vânzare și sunt detaliate în contractele comerciale, pe baza condițiilor agreeate (cantitatea la care se aplica, termenul de livrare, termenul de plată, termenul de facturare).

.X. S.A. a prezentat în timpul inspecției fiscale, următoarele documente justificative:

- Addendumurile încheiate între .X. S.A. și .X., în baza cărora s-au stabilit prețurile aferente livrărilor de țagle efectuate înainte de emiterea facturilor reprezentând diferențe de preț,

- Amendamentele încheiate pentru fiecare factură de stornare încheiate între .X. S.A. și .X. prin care s-a decis, de comun acord, în baza aprobărilor de preț să se diminueze prețurile aferente livrărilor efectuate inițial (.X.), în perioadele anterioare (respectiv trimestrial sau anual), în baza addendumurilor încheiate în momentul efectuării livrărilor.

În timpul inspecției fiscale a fost solicitată reprezentanților societății, o notă explicativă înregistrată la .X. S.A. sub nr..X. /12.07.2016, cu privire la modul de stabilire a cuantumului acestor diferențe de preț, motivul pentru care au fost acordate precum și dacă acestea reprezintă sau nu reduceri financiare.

Din răspunsul reprezentanților societății se reține că:

„Referitor la diferențele de preț facturate către .X. S.A., acestea au la baza prețul pieței pentru categoriile de produse livrate. Datorită competiției de pe piață, managementul .X. S.A. a decis să ajusteze prețul de vânzare, în acest sens întocmind acte adiționale puse la dispoziția echipei de control. Modul de stabilire a cuantumului acestor diferențe de preț vor fi puse la dispoziția echipei de control în format excel.”

În urma analizei fișierului primit de la contestatară, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit acestui document, prețul de livrare se ajustează în sensul diminuării acestuia cu X euro/tonă în funcție de prețul/Grup .X. , considerat de .X. S.A. ca „prețul pieței”, fără ca din acest document, să rezulte modul de calcul cu privire la cuantumul prețului stabilit.

Având în vedere că, fișierul primit de la contestatară reprezintă, de fapt calculația pentru ajustarea vânzărilor de țagle pentru perioada 16.01.2015 - 23.06.2015, o perioadă ulterioară celei care au fost emise facturile de stornare către firma .X. S.A. în perioada 2011 - 2014, care au făcut obiectul inspecției fiscale, rezultă că, acesta nu poate fi avut în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei.

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că acordarea reducerilor financiare de natura sconturilor după livrarea bunurilor/prestarea serviciilor nu afectează baza de impozitare a TVA (așa cum este afectată în cazul reducerilor comerciale), deoarece operațiunea nu reprezintă o reducere a prețului de vânzare, ci o facilitate la plată.

În consecință, intrucat argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei.

5) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă redevenței la zgura vândută către .X. S.A, Direcția Generală de Solutionare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. avea obligația colectării TVA aferentă facturilor de stornare întocmite pentru redevența la zgura vândută către .X. S.A., în condițiile în care înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a acestor facturi nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate, ci o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți.

În fapt, în luna noiembrie 2013, .X. S.A. a emis un număr de .X. facturi pentru stornarea facturilor emise în perioada mai 2012 - martie 2013 în valoare de .X. facturi lei din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând cota procentuală convenită clientului .X. S.A. din valoarea facturată a produselor minerale rezultate în urma procesării zgurii, ce se comercializează de către executant, cotă stabilită la 25% din valoarea facturilor emise conform contractului încheiat.

Cele .X. facturi stornate în data de 29.11.2013 aveau înscrisă mențiunea „potrivit prevederilor din contract și notei de negociere”, fără ca în contract să existe vreio prevedere în acest sens.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a contravalorii celor .X. facturi, nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere a TVA pentru produsele facturate, în sensul prevederilor art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci reprezintă o diminuare a valorii totale de încasat de la clienți și implicit o diminuare a TVA colectată înregistrată la data facturării produselor livrate.

Astfel, s-a constatat că, TVA în sumă de .X. lei a fost eronat colectată suplimentar de către societate, motiv pentru care au diminuat TVA de rambursat cu această sumă, în baza prevederilor art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.259 alin.1 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la [art. 137](#) alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de [Legea nr.85/2006](#)) privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;*

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.20 (1) din H.G. nr.44/2004, unde se specifică:

“20. (1) În situațiile prevăzute la [art.138](#) din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la [art. 138](#) din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. (...)”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că :

Obiectul contractului din 10.09.2004 încheiat de .X. S.A. în calitate de client și .X. S.A. în calitate de operator pentru recuperarea fierului vechi și procesarea zgurii a constat în *“desfășurarea de către Operator a următoarelor activități pe Halda de Zgură în baza prezentului contract:*

(i) recuperare fier vechi (excavare și procesare)

(ii) procesarea zgurii și vânzarea produselor realizate.”

durata contractului fiind de 12 ani începând cu data semnării sale.

Cantitățile de zgură care urmau să fie procesate de operator sunt:

„(i) pentru anul 2005 :.X. tone;

(ii) din anul 2006 și în continuare :20% creștere față de anul precedent”

la prețuri/tarife după cum urmează:

“Operatorul va plăti Clientului, pentru zgura extrasă de pe Halda de Zgura, un preț calculat ca procent din prețul cu care Operatorul a vândut terților zgura/materiale pentru pavaje, după cum urmează :

Vânzare zgura /materiale pentru pavaje :primele 12 luni - 15%, următoarele 12 luni - 20% și în continuare -25%.

Părțile se obligă prin prezentul contract că se vor întâlni din 3 în 3 ani pentru a renegocia tarifele și prețurile menționate mai sus (...).

Obligațiile Clientului constau în :

„Clientul se obliga sa ofere in mod gratuit Operatorului dreptul de a utilize terenurile sale, conform Anexei nr.I, pentru a construi/instala echipamentul de procesare si a pastra produsele procesate. Daca este necesar Clientul se oblighe sa ofere Operatorului dreptul de a utilize cladirile existente birourile liniile telefonice energia electrica si apa,contra cost.

Clientul se obliga sa ofere operatorului piese de schimb si consumabile, inclusive lanci.contra cost,la pret franco magazine si la pret real, daca acestea sunt disponibile.

Amendament. Inetare.Reziliere.

Prezentul Contract poate fi modificat numai prin intelegere între Părți, prin act additional. Clientul poate rezilia Contractul unilateral oricând in perioada de valabilitate a acestuia, in cazul in care operatorul nu-si indeplineste obligatiile contractuale”.

Din analiza prevederilor contractului se rețin următoarele aspecte:

- pentru o perioada de 12 ani pe perioada 2004-2016, .X. S.A. prestează servicii de excavare și procesare a zgurii,
- zgura excavată devine proprietatea .X. S.A. care o procesează sau nu și o vinde,
- cantitățile de zgură care urmează să fie procesate de operator sunt de .X. tone în anul 2005 cu o creștere de 20% în fiecare an față de anul precedent (în anul 2012 cantitatea de zgura extrasa trebuia sa fie .X. tone, iar in anul 2013 de .X. tone),
- obligatia partiilor de a se întâlni din 3 in 3 ani pentru a renegocia tarifele si prețurile mentionate mai sus.

Totodată, .X. S.A. se obliga să :

- să ofere in mod gratuit operatorului .X. SA , dreptul de a utilizare a terenurilor sale, conform Anexei nr.I, pentru a construi/instala echipamentul de procesare și a păstra produsele procesate,
- să ofere Operatorului dreptul de a utiliza cladirile existente, birourile, liniile telefonice, energia electrica și apa, contra cost,
- să ofere operatorului piese de schimb și consumabile, inclusiv lanci, contra cost, la preț franco magazine și la preț real,daca acestea sunt disponibile.

Ulterior, în data de 01.10.2008 a fost încheiat Actul adițional nr.1 la Contractul pentru recuperarea de deseuri metalice și prelucrarea zgurii (anexa nr. 39 la RIF), în sensul că : „5.2 Operatorul va plăti Clientului pentru zgura extrasă din halde un preț calculat ca procent de 25% din prețul la care Operatorul a vândut zgura către terți. Prețul minim de comercializare a zgurii procesate standard va fi minim de .X. euro/tonă.”

La data de 31.10.2013 a fost încheiat contractul nr. .X. /31.10.2013, pentru manipularea și procesarea zgurii și recuperarea fierului vechi, cu mențiunea că vechiul contract încheiat în anul 2004 era valabil până în anul 2016 și parte din clauzele contractuale printre care cea referitoare la cantitatea de zgură procesată de operator nu au fost respectate.

În data de 26.11.2013 a fost încheiat Acordul de soluționare între cele două societăți "pentru rezolvarea litigiului" care face obiectul Dosarului nr. .X./243/2013.

La data de 01.12.2013 a fost încheiat al doilea "acord de soluționare" între cele două societăți prin care se menționează:

1. A fost încheiat un nou contract nr..X. /31.10.2013, pentru manipularea și procesarea zgurii și recuperarea fierului vechi;

2. Partile doresc să soluționeze un mod definitiv, complet și irevocabil toate pretențiile, disputele sau potențialele situații litigioase actuale sau viitoare, indiferent de natură și/sau originea acestora, care decurg din Vechiul Contract, aparute înainte sau după intrarea în vigoare a noului contract.

3. Ca urmare a soluționării pe cale amiabilă a tuturor problemelor legate de vechiul contract, părțile renunță definitiv și irevocabil, la orice pretenție și la orice drepturi care ar putea rezulta din vechiul contract și din alte contracte încheiate între părți înainte de intrarea în vigoare a noului contract.”

Se reține că, cele .X. facturi emise de contestatară și stornate în data de 29.11.2013 aveau înscrisă mențiunea "potrivit prevederilor din contract și notei de negociere".

Se reține că prin contractul încheiat între .X. S.A. și .X. S.A. nu exista nicio prevedere de acest sens, astfel că în timpul inspecției fiscale a fost solicitată notă explicativă reprezentanților societății contestatate.

Prin răspunsul dat, Directorul economic .X. a precizat că : "...în perioada 2012-2013 .X. SA a emis facturi către .X. SRL în baza unei situații cu zgura care a părăsit halda aflată în proprietatea .X. SA, la prețul minim acceptat de .X. euro/tonă, preț care a fost estimat în anul 2008. În urma reconcilierii făcute în octombrie 2013 și semnării unui acord de soluționare încheiat în data de 26.11.2013 și semnat de ambele părți, precum și a altui acord de soluționare din data de 01.12.2013, managementul .X. SA a decis să accepte prețul de vânzare al .X. SRL, care reiese din facturile puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală”.

Totodată, prin răspunsul dat, Directorul economic .X. a precizat că : "La data semnării actului adițional, .X. SA a estimat prețul de vânzare pentru zgură la nivelul de .X. euro/tonă, iar în perioada 2012-2013 .X. SRL a livrat zgura necesară pentru autostradă. Datorită competiției, prețul pentru zgură a scăzut, iar managementul a decis să accepte prețul de vânzare al .X. S.R.L. Conform celor două acorduri de soluționare, în cuprinsul cărora se găsește și o eșalonare la plată a datoriilor reconciliate și acceptate de ambele societăți, anterior datei octombrie 2013.”

Se reține că, prețul stabilit era de X Euro, conform actului adițional nr.X/01.10.2008 la Contractul pentru recuperarea de deseuri metalice și prelucrarea zgurii), fără ca aceasta clauză să fie modificată până la data în care societatea a

renunțat la acest contract, respectiv în anul 2013, cu toate că, prin contractul încheiat în anul 2004 se stipula :”*Obligația părților de a se întâlni din 3 în 3 ani pentru a renegocia tarifele și prețurile menționate mai sus*”.

Se reține că, potrivit reglementărilor contabile, stornarea facturilor presupune întocmirea altei facturi identice celei care se stornează, dar cu toate valorile în minus. Totodată, stornarea facturilor nu reprezintă o reflectare fiscală care să vizeze lucrări sau transformări de bunuri, ci o îndreptare a unor înregistrări eronate ori restabilire a unei situații reale economico-financiare.

Mențiunea societății potrivit căreia, părțile nu au fost niciodată implicate într-un litigiu în legătură cu prețul stabilit inițial la cota minimă de .X. euro/tonă, iar obiectul dosarului nr..X./243/2013 aflat pe rolul Curții de arbitraj comercial internațional de pe lângă Camera de Comerț și Industrie Română, a fost soluționarea neînțelegerilor legate de accesul mijloacelor de transport și a utilajelor proprii .X. S.A. pe halda de zgură aparținând .X. S.A., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece această afirmație nu se confirmă, în sensul că din analiza Acordului de soluționare încheiat în data de 26.11.2013 și Actului adițional din data de 01.03.2014 la contractul nr..X. /31.10.2013 prezentat prin anexa nr.18 la contestație, reiese altă situație de fapt.

Astfel, Acordul de soluționare din data de 26.11.2013, a fost încheiat pentru stingerea problemelor litigioase cu privire la acțiunea introdusă în instanță de .X. S.A. în sensul de a permite accesul în incinta .X. a mijloacelor de transport proprii ale respectivei societăți și a utilajelor închiriate.

De asemenea, litigiul se referă la „*cantitatea de combustibil de până la .X. litri/lună, în funcție de necesitate pentru îndeplinirea obiectului contractului*” pe care .X. S.A. avea obligația să o livreze către .X. S.A., dar la clauza 2 din actul adițional se prevede că „*valoarea combustibilului se va deduce din valoarea facturilor pentru cantitatea de fier vechi livrată, aferentă lunii în care a fost produsă*”, aspect care a condus la emiterea facturilor de stornare.

Se reține că, potrivit reglementărilor contabile, stornarea facturilor presupune întocmirea altei facturi identice celei care se stornează, dar cu toate valorile în minus. Totodată, stornarea facturilor nu reprezintă o reflectare fiscală care să vizeze lucrări sau transformări de bunuri, ci o îndreptare a unor înregistrări eronate ori restabilire a unei situații reale economico-financiare.

În concluzie, având în vedere că, conform documentelor prezentate la inspecția fiscală, .X. S.A. a stornat la luna noiembrie 2013, facturile conținând cota procentuală convenită beneficiarului din valoarea facturată a produselor minerale, cu scopul vădit de a renunța la sumele pe care le datora către .X. S.A., după o perioadă mai mare de un an de la emiterea lor (mai 2012 - martie 2013) pentru a soluționa toate pretențiile, disputele sau potențialele situații litigioase care decurg din vechiul contract, înregistrarea în jurnalele de vânzări cu semnul minus a facturilor de stornare nu reprezintă o ajustare a bazei de impunere pentru produsele facturate.

În consecință, intrucat argumentele prezentate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016

emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei.

6) Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând :

.X. lei - dobânzi aferente TVA,

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- pe de o parte, societatea contestă parțial TVA stabilită suplimentar, fapt pentru care pentru TVA necontestată, societatea datorează și accesoriile aferente,
- pe de altă parte, potrivit celor reținute la pct.1-5 din prezenta decizie, pentru TVA în sumă de .X. lei s-a respins contestația ca neîntemeiată.

Având în vedere aceste argumente, precum și principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” și faptul că prin contestație nu sunt aduse argumente cu privire la cota aplicabilă, numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru accesoriile în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./29.07.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de administrare a marilor Contribuabil pentru suma de .X. lei reprezentând:

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,

.X. lei - dobânzi aferente TVA,

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X