



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, București,
CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 308 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. SRL, din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 1670/06.08.2015

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./04.08.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **A_SLP 1670/06.08.2015**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în .X., .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

S.C. .X. SRL contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.04.2015 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - TVA stabilită suplimentar ca obligație „temporară” de plată;
- .X. lei - accesorii aferente TVA.

S.C. .X. SRL, la data depunerii contestației, figurează la poziția nr..X. din Anexa 1 - „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015”, aprobată prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015, respectiv 03.06.2015, așa cum reiese din semnătura și ștampila societății aplicate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv 30.06.2015, potrivit ștampilei Registraturii Generale a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicată pe adresa de înaintare a dosarului contestației de către societate.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL.

I. S.C. .X. SRL contestă parțial obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015, precizând următoarele:

Organele de inspecție fiscală au efectuat reverificarea TVA pentru perioada 2010 – 2012, fără să țină seama de considerentele cuprinse în Decizia de soluționare nr..X./26.06.2014 prin care Direcția generală de soluționare a contestațiilor a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 emisă de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013, pentru suma totală de .X. lei, și a procedat la preluarea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013 referitoare la TVA colectată cu întârziere în sumă de .X. lei pentru livrările de îngrășăminte către SC .X. SRL în sumă de .X. lei, efectuate în baza contractului de consignație nr. .X./28.02.2011, constatările fiind identice.

Referitor la TVA în sumă de .X. lei colectată cu întârziere pentru livrările de îngrășăminte către SC .X. SRL în sumă de .X. lei, societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile pct.594, 598 și 609 din Ghidul privind taxa pe valoarea adăugată publicat de Ministerul finanțelor publice.

Potrivit art.134 – 136 din Codul fiscal, TVA devine exigibilă pentru livrări de bunuri și prestări de servicii ce au loc în România, la data la care bunurile sunt livrate sau serviciile sunt prestate sau la data la care se emite o factură sau se primește o plată în avans.

Astfel, contestatara susține că a înregistrat și declarat lucrările efectuate către SC .X. SRL, conform prevederilor contractului de consignatie nr. .X./28.02.2011, și a realizat o obligație legală cerută atât de Codul fiscal cât și de Legea constabilității, iar faptul că firma beneficiară a colectat TVA pentru livrările de îngrășăminte efectuate către clienții săi înainte de a solicita factura pentru marfa din custodie nu este un fapt imputabil S.C. .X. SRL.

Potrivit celor de mai sus, în situația în care S.C. .X. SRL emitea facturile pentru marfa în custodie la data indicată de organele de inspecție fiscală, SC .X. SRL îndeplinea la acea dată condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor, ori în această situație, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă care ar fi fost dedusă de SC .X. SRL, suma de care beneficiază bugetul consolidat al statului din aceste operațiuni este identică cu situația înainte de efectuarea controlului iar bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

Prin calcularea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere pentru TVA colectată cu întârziere în cazul în speță s-ar realiza o îmbogățire injustă a statului.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei colectată cu întârziere și stabilită suplimentar ca o obligație temporară de plată, societatea precizează că, având în vedere că acestea reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, iar acesta nu se datorează, și ținând cont de principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, în această situație nu se datorează nici dobânzile de întârziere și penalitățile aferente.

De asemenea, societatea precizează că Anexa nr.4 Situația privind calcularea majorărilor și dobânzilor de întârziere la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.4.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 nu cuprinde perioada de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere și nici termenul „procent” folosit pentru calculul majorărilor/dobânzilor de întârziere.

Totodată, societatea susține că, potrivit temeiului legal invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suma penalităților din Anexa nr.4 este de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 0,5\% = .X. \text{ lei}$) în loc de .X. lei.

În concluzie, față de cele prezentate, calculele și motivele de fapt și de drept aplicabile în perioada supusă verificării sunt incomplet și

incorect prezentate în actele administrativ – fiscale contestate, motiv pentru care societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.4.2015, prin care s-a stabilit TVA suplimentară ca obligație temporară de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.04.2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au constatat următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de Administrare a Marilor Contribuabili au procedat la analiza modului de respectare a prevederilor legislației în vigoare cu privire la modul de constituire, declarare, înregistrare și virare a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat de către SC .X. SRL, aferentă perioadei 01.12.2010 – 31.07.2012 ca urmare a deconturilor de TVA:

- nr..X./25.07.2012 prin care SC .X. SRL a solicitat rambursarea sumei de .X. lei reprezentând TVA, aferentă perioadei 01.12.2010 – 30.06.2012;

- nr..X./25.08.2012 prin care SC .X. SRL a solicitat rambursarea sumei de .X. lei reprezentând TVA, aferentă perioadei 01.07.2012 – 31.07.2012.

Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013, au fost stabilite în sarcina SC .X. SRL obligații fiscale suplimentare în valoare totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – TVA stabilită suplimentar aferentă perioadei 01.12.2010 – 30.06.2012;

- .X. lei – majorări de întârziere TVA aferente perioadei 26.01.2011 – 25.07.2012;

- .X. lei – penalități de întârziere TVA aferente perioadei 26.01.2011 – 25.07.2012;

- .X. lei – TVA stabilită suplimentar aferentă perioadei 01.07.2012 – 31.07.2012.

SC .X. SRL a contestat parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./29.11.2013, solicitând desființarea acesteia pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;

- .X. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- .X.

Prin Decizia nr..X./26.06.2014 privind soluționarea contestației formulată de SC .X. SRL, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013, pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, și a fost desființată parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 emisă de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013, pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;

- .X. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- .X.

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale în speță precum și cele precizate în prezenta decizie.

În vederea punerii în executare a Deciziei nr. .X./26.06.2014 de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului comercial de consignație nr. .X./28.02.2011 încheiat între SC .X. SRL, în calitate de consignatar, și SC .X. SRL, în calitate de consignat, SC .X. SRL a livrat către SC .X. SRL o cantitate totală de 6.794.900 kg îngrășămintă chimice.

Aceste bunuri au fost livrate cu avize de expediție la punctele de lucru ale SC .X. SRL, situate în județele .X., .X. și .X.. Pentru bunurile livrate au fost întocmite procesele verbale de custodie. Cele mai multe cantități de îngrășămintă au fost livrate în perioada martie – mai 2011 și respectiv august – septembrie 2011, pe bază de avize.

În perioada ianuarie – decembrie 2011, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, livrări de îngrășămintă către SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei. Pentru aceste livrări au fost întocmite facturi care au fost înregistrate în jurnalele de vânzări, balanțele de verificare, deconturile de TVA și declarate prin „Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național” (cod 394), aferente perioadei la care se referă.

În timpul inspecției fiscale parțiale, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unui control încrucișat la SC .X. SRL pentru a stabili cu exactitate, data la care a avut loc livrarea bunurilor din custodie de către SC .X. SRL, clienților săi, a bunurilor provenite de la SC .X. SRL în baza contractului comercial de consignație nr..X./28.02.2011.

Urmare controlului încrucișat, finalizat prin procesul verbal nr..X. din data de 18.12.2014, în baza documentelor contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentanții SC .X. SRL, s-a constatat faptul că mărfurile aprovizionate de la SC .X. SRL în baza contractului comercial de consignație nr..X./28.02.2011, de către SC .X. SRL pe bază de avize în perioada ianuarie – decembrie 2011, au fost livrate și facturate de aceasta clienților săi aproximativ în aceeași perioadă în care au fost achiziționate, dar facturarea acestor produse a fost efectuată de către SC .X. SRL, la o dată ulterioară.

În perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, SC .X. SRL a derulat tranzacții comerciale cu SC .X. SRL în baza contractului comercial de consignație nr. .X./28.02.2011, obiectul acestuia fiind încredințarea de către S.C. .X. SRL, în calitate de consignatar, către SC .X. SRL, în calitate de consignatar, a unei cantități de marfă reprezentând îngrășăminte chimice, spre a fi vândute de aceasta.

Potrivit clauzelor înscrise în contract la capitolul IV, punctul 4.1 „Produsele livrate de SC .X. SRL și stocate în depozitele consignatarului rămân în proprietatea primului până în momentul vânzării acestora.” iar la capitolul VI punctul 6.2 este specificat că “Consignatarul este obligat să comunice imediat în scris la S.C. .X. SRL orice vânzare de îngrășăminte. Pe baza acestor comunicări S.C. .X. SRL va întocmi facturi, corespunzător vânzării respective, dar nu mai târziu de 25.08.2011”.

Contractul nr. .X./28.02.2011 este valabil până la data de 25.08.2011, cu posibilitate de prelungire prin acte adiționale”. Organele de inspecție fiscală au constatat că la acest contract nu a fost întocmit niciun act adițional pentru prelungire, ci numai Anexa nr.2 din 23.08.2011 la Contractul comercial de consignație nr. .X. din data de 28.02.2011, în care sunt specificate cantitățile, prețurile cu care vor fi livrate produsele de către S.C. .X. SRL și termenul de plată al acestora ca fiind 15.12.2011.

Conform anexelor 1 și 2 ale acestui contract, cantitatea de îngrășăminte chimice care urma să fie livrată către SC .X. SRL a fost de 4.495.150 kg, în diverse sortimente.

Cantitatea totală de îngrășăminte chimice recepționată în anul 2011 de SC .X. SRL, livrată de S.C. .X. SRL cu avize de expediție a fost de 6.794.900 kg.

Totodată, din corelarea cantităților de îngrășăminte recepționate de la S.C. .X. SRL în baza avizelor de expediție cu cantitățile de îngrășăminte chimice înscrise în facturile de livrare emise de aceasta, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru o parte din livrările efectuate pentru campania de primăvară (respectiv în lunile februarie – mai 2011), facturile au fost emise în luna august 2011, iar pentru o parte din livrările efectuate pentru campania de toamnă (respectiv

în lunile august – decembrie 2011), facturile au fost emise în luna decembrie 2011.

Din verificarea efectuată pe baza documentelor contabile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentanții SC .X. SRL, s-a constatat faptul că mărfurile achiziționate de către SC .X. SRL pe bază de avize în perioada ianuarie – decembrie 2011, au fost livrate și facturate de acesta clienților săi aproximativ în aceeași perioadă în care au fost achiziționate, dar facturarea acestor mărfuri a fost efectuată de S.C. .X. SRL către SC .X. SRL la o dată ulterioară.

Pentru avizele emise către SC .X. SRL, S.C. .X. SRL a întocmit un număr de nouă facturi în valoare totală de .X. lei.

Potrivit art.134¹ alin.(1) și alin.(2), art.157 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.16 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată datorată pentru livrarea îngerășămintelor cu facturi fiscale emise în perioada ianuarie – decembrie 2011.

Urmare acestei constatări, în baza prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și de penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

A. Aspecte procedurale:

Referitor la afirmația contestatarei potrivit căreia „*motivele de fapt și de drept aplicabile în perioada supusă verificării sunt incomplet și incorect prezentate în actele administrativ – fiscale contestate*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.4.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 se reține faptul că la Capitolul III – Constatări fiscale sunt înscrise detaliat motivațiile în fapt care au condus la stabilirea obligațiilor suplimentare de plată, precum și temeiurile de drept în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații.

Totodată, din analiza Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 se reține faptul că la pct.2.2.2. este înscrisă motivația în fapt care a condus la stabilirea obligațiilor suplimentare de plată, iar la pct.2.2.3. sunt înscrise temeiurile de drept în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații, astfel că invocarea de către societate a prevederilor art.43 și 46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu își găsește aplicabilitatea în speță.

B. Aspecte de fond:

1. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei stabilite urmare a colectării cu întârziere a taxei pe valoarea adăugată, aferentă livrărilor de îngrășăminte chimice către SC .X. SRL efectuate în baza contractului de consignație nr. .X./28.02.2011, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SRL datorează obligațiile fiscale accesorii mai sus menționate, în condițiile în care momentul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar s-a efectuat anterior facturării mărfurilor respective de către S.C. .X. SRL.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada ianuarie – decembrie 2011, societatea a livrat către SC .X. SRL o cantitate totală de 6.794.900 kg îngrășăminte chimice cu avize de expediție, fiind întocmite procesele verbale de custodie pentru bunurile livrate, livrări pentru care au fost întocmite facturi și care au fost înregistrate în evidența contabilă de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unui control încrucișat la SC .X. SRL pentru a stabili cu exactitate, data la care a avut loc livrarea din custodie de către SC .X. SRL, clienților săi, a bunurilor provenite de la SC .X. SRL în baza contractului comercial de consignație nr. .X./28.02.2011. Urmare controlului încrucișat, finalizat prin procesul verbal nr. .X. din data de 18.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că mărfurile aprovizionate de către SC .X. SRL de la SC .X. SRL în baza contractului comercial de consignație nr. .X./28.02.2011, pe bază de avize, în perioada ianuarie – decembrie 2011, au fost livrate și facturate de aceasta clienților săi în aceeași perioadă în care au fost achiziționate, dar facturarea acestor produse a fost efectuată de către SC .X. SRL, la o dată ulterioară.

Totodată, din corelarea cantităților de îngrășăminte recepționate de la S.C. .X. SRL în baza avizelor de expediție cu cantitățile de îngrășăminte chimice înscrise în facturile de livrare emise de aceasta,

organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru o parte din livrările efectuate pentru campania de primăvară (respectiv în lunile februarie – mai 2011), facturile au fost emise în luna august 2011, iar pentru o parte din livrările efectuate pentru campania de toamnă (respectiv în lunile august – decembrie 2011), facturile au fost emise în luna decembrie 2011.

Pentru avizele emise către SC .X. SRL, S.C. .X. SRL a întocmit un număr de nouă facturi în valoare totală de .X. lei.

Potrivit art.134¹ alin.(1) și alin.(2), art.157 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.16 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată datorată pentru livrarea îngerășămintelor cu facturi fiscale emise în perioada ianuarie – decembrie 2011.

Urmare acestei constatări, în baza prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și de penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2011:

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. ”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Totodată, potrivit prevederilor art.134¹ alin.(1) și alin.(2) din același act normativ :

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la

consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. ”

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile art.155 alin.(1) lit.b) din același act normativ, care stipulează:

“(1)Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. De asemenea, persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct.16 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu 31.12.2010, se precizează:

“16. (1)Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. În sensul titlului VI din Codul fiscal, contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri. Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului când livrează bunurile către cumpărători. ”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. În sensul titlului VI din Codul fiscal, contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să

livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL a livrat către SC .X. SRL o cantitate totală de 6.794.900 kg îngrășăminte chimice cu avize de expediție, fiind întocmite procesele verbale de custodie pentru bunurile livrate, în baza unui contract de consignație.

Astfel, din documentele anexate spre exemplificare la dosarul cauzei, se reține că la data de 28.02.2011, S.C. .X. SRL, în calitate de consignatar, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de consignatar, contractul de consignație nr. .X. al cărui obiect îl constituie potrivit art.2 “[...] S.C. .X. SRL încredințează către consignatar o cantitate de marfă – îngrășăminte chimice, spre a fi vândute de către consignatar.[...]”.

Potrivit clauzelor înscrise în contract la capitolul IV, punctul 4.1 „Produsele livrate de SC .X. SRL și stocate în depozitele consignatarului rămân în proprietatea primului până în momentul vânzării acestora” iar la art.VI din contract “Prețul. Modalități de plată”, pct. 6.2 se prevede faptul că “Consignatarul este obligat să comunice imediat în scris la S.C. .X. SRL orice vânzare de îngrășăminte. Pe baza acestor comunicări S.C. .X. SRL va întocmi facturi, corespunzător vânzării respective, dar nu mai târziu de 25.08.2011”.

Totodată, la art.VIII din contract “Durata contractului”, pct. 8.1 se prevede faptul că “Acest contract intră în vigoare în momentul semnării și va fi valabil până la data de 25.08.2011, cu posibilitate de prelungire prin acte adiționale”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la acest contract nu a fost întocmit un act adițional pentru prelungire, fiind întocmită doar Anexa nr.2 din 23.08.2011 la Contractul comercial de consignație nr..X. din data de 28.02.2011, în care sunt specificate cantitățile, prețurile cu care vor fi livrate produsele de către S.C. .X. SRL și termenul de plată al acestora ca fiind 15.12.2011.

Totodată, conform anexelor 1 și 2 ale acestui contract, cantitatea de îngrășăminte chimice care urma să fie livrată către SC .X. SRL a fost de 4.495.150 kg, în diverse sortimente.

Cantitatea totală de îngrășăminte chimice recepționată în anul 2011 de SC .X. SRL, livrată de S.C. .X. SRL cu avize de expediție a fost de 6.794.900 kg.

Totodată, din analiza Situației întocmite de organele de inspecție fiscală privind facturile emise de SC .X. SRL către clienți și facturile emise de S.C. .X. SRL către SC .X. SRL, anexată la dosarul cauzei, se reține faptul că, spre exemplu pentru facturi emise de SC .X. SRL către clienți în luna februarie 2011, S.C. .X. SRL a emis facturi către SC .X. SRL în luna martie 2011, respectiv august 2011, pentru facturi emise de SC .X. SRL către clienți în lunile martie 2011, aprilie 2011, mai 2011, iunie 2011, S.C. .X. SRL a emis facturi către SC .X. SRL în luna august 2011, iar pentru facturi emise de SC .X. SRL către clienți în lunile septembrie 2011, octombrie 2011, S.C. .X. SRL a emis facturi către SC .X. SRL în luna decembrie 2011.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, potrivit clauzelor contractuale, produsele livrate de SC .X. SRL și stocate în depozitele SC .X. SRL rămân în proprietatea primului până în momentul vânzării acestora, astfel că la acest moment intervine faptul generator al taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, SC .X. SRL avea obligația să comunice imediat în scris la S.C. .X. SRL orice vânzare de îngrășăminte, pe baza acestor comunicări S.C. .X. SRL având obligația de a întocmi facturi, corespunzător vânzării respective, dar nu mai târziu de 25.08.2011.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SRL a comunicat în scris S.C. .X. SRL vânzările de îngrășăminte, respectiv în data de 14.02.2011, 01.03.2011, 01.08.2011, 02.12.2011 pentru a factura din stocul aflat în custodie produsele și cantitățile solicitate pe luna februarie 2011, respectiv martie 2011, august 2011, decembrie 2011.

Însă, așa cum s-a reținut mai sus, S.C. .X. SRL a facturat aceste livrări cu întârziere, încălcând astfel prevederile art.155 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora trebuia să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, precum și prevederile contractuale, potrivit cărora S.C. .X. SRL, urmare comunicărilor transmise de SC .X. SRL avea obligația de a întocmi facturi, corespunzător vânzării respective.

Astfel, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată datorată pentru livrarea îngrășămintelor cu facturi fiscale emise în perioada ianuarie – decembrie 2011 și au calculat accesorii aferente TVA.

Referitor la afirmațiile contestatarei care precizează că „Anexa nr.4 Situația privind calcularea majorărilor și dobânzilor de întârziere la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.4.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 nu cuprinde perioada de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere și nici termenul „procent” folosit pentru calculul majorărilor/dobânzilor de întârziere” precum și că „Totodată, potrivit temeiului legal invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, suma penalităților din Anexa nr.4 este de .X. lei ($.X. \text{ lei} \times 0,5\% = .X. \text{ lei}$) în loc de .X. lei”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din anexa menționată mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală au ținut cont de data facturării de către SC .X. SRL către clienții săi și data la care marfa a fost facturată de către S.C. .X. SRL către SC .X. SRL, perioada de calcul fiind cuprinsă între data la care S.C. .X. SRL trebuia să emită factură către SC .X. SRL și data la care a emis aceste facturi. Totodată, procentul folosit pentru calculul majorărilor/dobânzilor de întârziere a fost stabilit conform prevederilor legale valabile în perioada în care acestea au fost calculate și a fost precizat la Capitolul III – Constatări fiscale din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.4.2015 precum și în Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 la pct.2.2.3, iar penalitățile de întârziere au fost calculate, potrivit art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia „organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de considerentele cuprinse în Decizia de soluționare nr..X./26.06.2014 prin care Direcția generală de soluționare a contestațiilor a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 emisă de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013, pentru suma totală de .X. lei”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza titlului de creanță atacat se reține că organele de inspecție fiscală au ținut cont de aceste

considerente, ceea ce rezultă chiar din faptul că nu a fost stabilită TVA suplimentară de plată iar contractul de consignație a fost tratat corespunzător, prin titlul de creanță contestat calculându-se numai accesorii aferente TVA colectată de societate cu întârziere.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.4.2015, pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând „TVA stabilită suplimentar ca obligație temporară de plată”, organul de soluționare a contestației reține faptul că această sumă nu a fost înscrisă în Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015, contestată, obiectul titlului de creanță contestat fiind accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, astfel că în speță devin incidente prevederile art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

precum și prevederile pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de S.C. .X. SRL pentru suma de .X. lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.05.2015 pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea contestației formulată de S.C. .X. SRL, ca fiind fără obiect pentru suma de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL
.X.