



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Adminstrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestatiilor**



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. 182 /2014***  
***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***  
***Adminstrare Fiscală***  
***sub nr. 920504/04.04.2014***

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. / 02.04.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **X/04.04.2014**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în .X. , Str. X, județul .X. , având cod unic de înregistrare fiscală RO.X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. JX/1998.

S.C. .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

Din suma stabilită suplimentar de plată, societatea contestă suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- X lei** – taxa pe valoarea adăugată;

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

S.C. .X. SRL, la data depunerii contestației, figurează la poziția nr.X din anexa la O.P.A.N.A.F. nr.3581/2013 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1823/2012 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

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./29.11.2013, respectiv 13.01.2014, 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 12.02.2014, potrivit ștampilei Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației, anexat la dosarul cauzei.

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./29.11.2013, precizând următoarele:**

Prin deconturile de TVA nr.INTERNET-.X.-2012-25.07.2012 și nr.INTERNET-.X.-2012-25.08.2012, S.C. .X. SRL a solicitat rambursarea TVA în sumă de .X. lei, în urma inspecției fiscale efectuate fiind aprobată la rambursare TVA în sumă de .X. lei și respinsă la rambursare TVA în sumă de .X. lei.

I. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar pentru livrările către SC .X.SRL:

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că, la momentul încheierii contractului de vânzare-

cumpărare nr..X./01.08.2011 cu societatea .X.SRO din Slovacia, având ca obiect livrarea a 800 tone rapiță din producția anului 2011, a întreprins toate demersurile necesare pentru identificarea societății beneficiare din Slovacia, respectiv aceasta a fost verificată prin VIES dacă are cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, aspectele constatate de organele de inspecție fiscală fiind nelegale și neîntemeiate, deoarece s-a realizat declararea de către beneficiar a achizițiilor intracomunitare care au legătură cu furnizorul S.C. .X. SRL, în sarcina sa nefiind reținută nicio abatere de la normele legale. Astfel, S.C. .X. SRL consideră că nu este răspunzătoare de fapte apărute ulterior perioadei în care s-a aflat în relații de afaceri cu această societate sau pentru fapte săvârșite de societăți cu care nu a avut relații contractuale.

În susținere, societatea invocă prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit acestor prevederi legale, livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă, persoana care aplică scutirea fiind obligată să facă dovada încadrării sale în acest regim, cu documentele prevăzute la art.10 alin.(1) lit.a), b) și c) din Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .X. SRL a justificat scutirea de TVA cu următoarele documente prezentate organelor de inspecție fiscală:

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./01.08.2011 încheiat cu societatea .X.SRO din Slovacia;
- avizele întocmite pentru fiecare din cele 23 de livrări;
- X facturi de livrare, fiind întocmită câte o factură pentru toată cantitatea de marfă livrată cu avize într-o zi;
- documente de transport (CMR-uri);
- comunicarea valabilității codului de înregistrare de TVA pentru clientul .X.SRO din Slovacia.

În consecință, societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.10 din Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit celor menționate în Raportul de inspecție fiscală la pag.15 alin.(3), societatea din Slovacia a înțeles să îndeplinească obligațiile legale și fiscale, înregistrând operațiunile în contabilitate.

Mai mult, având în vedere faptul că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la solicitarea de informații transmisă către autoritățile fiscale ungare pentru operatorul intracomunitar .X. și având în vedere că prin răspunsul primit de la

autoritatea fiscală slovacă pentru operatorul intracomunitar .X.SRO, ca urmare a solicitării SCAC 2004, s-a menționat faptul că nu a fost posibil să se răspundă la toate întrebările transmise deoarece la controlul efectuat societatea .X.sro nu a prezentat toate documentele, societatea contestată susține că soluția stabilirii în sarcina sa a obligației fiscale la sursa, respectiv TVA în sumă de .X. lei este întemeiată pe constatări incomplete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus, și în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, societatea consideră că nu i se poate imputa lipsa documentelor în legătură cu aceste tranzacții, în condițiile în care nu a făcut decât să-și urmărească obiectul de activitate, cel de comerț cu cereale, cu buna credință și cu respectarea legii.

II. Referitor la TVA colectată cu întârziere pentru livrările de îngrășăminte către SC .X. SRL

În urma verificărilor efectuate în cadrul inspecției fiscale privind rambursarea TVA cu control anticipat pentru perioada decembrie 2010 – iulie 2012 la S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie – decembrie 2011, societatea a livrat către SC .X. SRL o cantitate totală de .X. kg de îngrășăminte 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 procese verbale de custodie. Cele mai multe cantități de îngrășăminte au fost livrate în perioada martie – mai 2011 și respectiv august – septembrie 2011, pe bază de avize.

Reprezentantul legal al S.C. .X. SRL a prezentat pentru justificarea acestor livrări contractul comercial de consignație nr.X/28.02.2011 încheiat în calitate de consignatar cu SC .X. SRL, în calitate de consignatar. Astfel, potrivit obiectului înscris la cap.II din contract, S.C. .X. SRL a încredințat către SC .X. SRL o cantitate de marfă, constând în îngrășăminte chimice, spre a fi vândute de aceasta. Conform anexelor 1 și 2 ale acestui contract, cantitatea de îngrășăminte chimice care urma să fie livrată către SC .X. SRL a fost de .X. kg, în diverse sortimente. La punctul 8.1 din contract se specifică faptul că acesta este valabil până la data de 25 august 2011, iar potrivit punctului 4.2 « S.C. .X. SRL garantează că produsele livrate sunt proprietatea exclusivă a acestuia». De asemenea, potrivit celor 2 anexe ale contractului, termenele pentru plata bunurilor livrate sunt 25.08.2011 și 15.12.2011.

S-a constatat de asemenea că, pentru cantitatea de .X. kg îngrășăminte chimice care au fost livrate cu avize de expediție, în perioada ianuarie – decembrie 2011, S.C. .X. SRL a întocmit facturile aferente.

Din corelarea cantităților de îngrășăminte livrate lunar către SC .X. SRL cu avizele de expediție cu cantitățile de îngrășăminte chimice facturate lunar de S.C. .X. SRL către acest client s-a constatat faptul că pentru 86% din cantitățile livrate cu aviz în perioada ianuarie – iulie 2011, facturarea acestora s-a făcut în luna august 2011, iar pentru cantitatea de îngrășăminte chimice livrate cu aviz în perioada august – decembrie 2011, facturarea s-a făcut în luna decembrie 2011.

Având în vedere cele expuse anterior precum și specificul activităților agricole, respectiv faptul că îngrășămintele chimice sunt aplicate culturilor înainte de semănat, odată cu semănatul și la începutul perioadei de vegetație, organele de inspecție fiscală au considerat necesară realizarea unui control încrucișat la SC .X. SRL pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

La data de 14.05.2013 a fost întocmit procesul verbal nr.83 potrivit căruia întreaga cantitate de îngrășăminte livrată cu avize de expediție de S.C. .X. SRL, în perioada ianuarie – decembrie, a fost recepționată în gestiunea SC .X. SRL, înregistrată în contabilitate în contul de mărfuri și vândută în proporție de peste 90% în aceeași lună în care a fost recepționată către alți clienți, societăți cu obiect de activitate cultura plantelor. Astfel, din verificarea efectuată la SC .X. SRL a rezultat faptul că acesta a dispus ca și un proprietar de cele .X. kg îngrășăminte chimice primite de la S.C. .X. SRL, la data intrării în gestiune a acestora în baza avizelor de expediție.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat că nu s-au respectat prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată datorată pentru livrarea îngrășămintelor pe bază de avize.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, coroborat cu art.94, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de TVA colectată datorată lunar de S.C. .X. SRL, pentru anul 2011, prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii îngrășămintelor livrate cu avize de expediție către SC .X. SRL și pentru care a intervenit exigibilitatea taxei, rezultând că pentru aceste livrări S.C. .X. SRL datorează majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

În ce privește stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere pentru TVA colectată cu întârziere datorată lunar pentru anul 2011, prin aplicarea cotei de 24% asupra asupra valorii îngrășămintelor livrate cu avize de expediție către SC .X. SRL, 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.

Astfel, dacă S.C. .X. SRL a înregistrat și declarat lucrările efectuate către SC .X. SRL, 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, fiind problema fiscoului să ia măsuri dacă s-a realizat colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor efectuate de SC .X. SRL.

Din datele prezentate de organele de inspecție fiscală reiese că TVA colectată cu întârziere pentru livrările de îngrășăminte către SC .X. SRL este de .X. lei.

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.

III. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar rezultată prin neincluderea în baza de impozitare a sumelor facturate și percepute de la clienți ca și dobânzi pentru plata cu întârziere, dar care au fost calculate începând cu o dată anterioară facturilor de livrare, societatea precizează că, în urma verificărilor efectuate asupra documentelor contabile care au stat la baza colectării TVA din perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în perioada verificată, S.C. .X. SRL a încheiat contracte de vânzare-cumpărare în calitate de furnizor de îngrășăminte chimice, ierbicide și semințe. Potrivit datelor înscrise la art.5 « Prețul produselor », din contractele încheiate, precum și în anexele acestor contracte, pentru plata după scadență a contravalorii bunurilor livrate se va percepe o dobândă penalizatoare care « se calculează și începe să curgă de la data facturării și până la data plății efective ». În urma verificării modului de calcul al dobânzilor datorate de clienți, în baza acestor prevederi contractuale, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru un număr de X de

facturi emise în luna iulie 2012, dobânzile în sumă de .X. lei au fost calculate începând cu o dată anterioară datei facturilor de livrare emise.

Societatea menționează în continuare faptul că suma de .X. lei a fost exclusă din baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin neinclusiunea în baza de impozitare a sumei de .X. lei, care potrivit organelor de inspecție fiscală reprezintă în fapt o contrapartidă obținută de la clienți și nu dobânda percepută după data livrării pentru plăți cu întârziere, se consideră că nu s-au respectat prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impozitare pentru livrările de bunuri efectuate în interiorul țării, prevederile art.137 alin.(2) lit.b) din același act normativ, respectiv prevederile pct.18 alin.(8) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea TVA colectată datorată de societate în suma de .X. lei prin aplicarea cotei de 24%, rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, pentru luna iulie 2012.

Societatea precizează în continuare că, în fapt, la fiecare început de an, își dimensionează achizițiile în funcție de necesarul comunicat în permanență de clienții săi, necesar stabilit prin contractele încheiate, la o dată anterioară facturării. De asemenea, se comunică faptul că la semnarea contractelor s-a convenit cu fermierii că bunurile se vor livra începând cu data de 1 martie a fiecărui an, dată de la care va curge și dobânda penalizatoare, aspect cu care cumpărătorii au fost de acord, iar consimțământul a fost exprimat prin acceptarea expresă a facturilor și plata acestora.

Astfel, S.C. .X. SRL consideră că sunt întrunite prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.155 alin.(5) lit.m) și n), art.137 alin.(3) lit.b) din același act normativ, în sensul că în baza impozabilă nu a fost inclusă suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) care are caracterul unei penalități fiind stabilită peste prețul negociat, astfel că suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând TVA aferentă sumei de .X. lei nu este datorată.

Fată de cele prezentate în raportul de inspecție fiscală, societatea susține că S.C. .X. SRL și clienții săi au încheiat contracte de vânzare-cumpărare în 2012, obiectul contractelor îl reprezintă livrarea unor produse, îngrășăminte chimice, pesticide, semințe, cuprinse într-o comandă fermă ce reprezintă anexă la contract, la prețurile prevăzute în anexele la contract. Pentru aceste mărfuri, S.C. .X. SRL a facturat contravaloarea acestora la prețurile prevăzute în anexele la contract, iar unde a fost cazul de nerespectare a termenelor sau a sumelor de plată în

conformitate cu prevederile contractuale, a calculat peste prețurile negociate din contracte dobânzi de întârziere prin aplicarea unui procent de dobândă asupra sumei de plată, în conformitate cu prevederile art.5 din contracte.

Din analiza facturilor care includ dobânzi de întârziere pentru neplata la termen, emise în perioada 01.12.2010 – 31.07.2012 de S.C. .X. SRL, rezultă că aceste sume sunt percepute peste prețurile negociate din contracte și anexele din contracte.

În drept, societatea invocă prevederile art.7 și art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea susține că prin includerea în baza de impozitare a dobânzilor în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au respectat voința părților contractuale cu privire la stabilirea prețului în ceea ce privește bunurile facturate, intervenind în această voință.

Societatea precizează că nu a inclus în baza de impozitare în facturile emise către clienți dobânzile percepute peste prețurile negociate prin contractele încheiate, potrivit dispozițiilor art.137 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru motivele invocate, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei este nelegală.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente sumei contestate de .X. lei și penalități de întârziere aferente sumei contestate de .X. lei, societatea precizează că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul iar debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei 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, drept pentru care solicită anularea acestora.

În drept, societatea invocă prevederile art.137 alin.(3) lit.b), art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare și pct.594, 598 și 609 din Ghidul privind taxa pe valoarea adăugată publicat de Ministerul Finanțelor Publice.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.11.2013, 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:**



A) În luna august 2011, S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător, a încheiat contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.08.2011 cu societatea .X.SRO din Slovacia, în calitate de cumpărător, pentru perioada 01.08.2011 – 08.08.2011, contract ce are ca obiect livrarea a X tone de rapiță +/- 10% din producția anului 2011 (anexa nr.16). Potrivit clauzelor înscrise în contract transportul se efectuează de cumpărător.

În baza acestui contract, S.C. .X. SRL a livrat .X. tone de rapiță cu avize (anexa nr.18). Pentru aceste livrări S.C. .X. SRL a întocmit un număr de X facturi în valoare totală de .X. euro, respectiv .X. lei înscrise în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna august 2011 ca și livrări intracomunitare, respectiv operațiuni scutite cu drept de deducere, iar în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri întocmită pentru aceeași lună, tranzacția a fost evidențiată ca și livrare intracomunitară către .X.SRO din Slovacia. Pentru justificarea aplicării scutirii de TVA, S.C. .X. SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.08.2011 cu societatea .X.SRO din Slovacia;
- avizele întocmite pentru fiecare din cele X de livrări;
- un număr de X facturi, fiind întocmită câte o factură pentru toată cantitatea de marfă livrată într-o zi;
- documente de transport rutier – CMR-uri;
- comunicarea valabilității codului de înregistrare a TVA pentru clientul .X.SRO din Slovacia.

Ca urmare a verificării documentelor prezentate s-au constatat următoarele:

Pe avizele și facturile întocmite de S.C. .X. SRL este înscrisă la rubrica cumpărător societatea .X.SRO – SK .X. cu sediul în Slovacia, localitatea .X., str. Gazdovska nr.X. Potrivit documentelor de transport prezentate, cantitatea de .X. tone de rapiță a fost transportată rutier, cu mijloace de transport înmatriculate în Ungaria de către următorii operatori intracomunitari:

- X

Pentru fiecare transport de rapiță S.C. .X. SRL a prezentat buletinul de analiză/nota de cântar întocmite la predarea acesteia către transportator.

Din analiza celor X de documente de transport (CMR-uri) prezentate de S.C. .X. SRL, s-a constatat faptul că toate fac parte din același bloc, numerele acestora urmând cronologic. De asemenea, potrivit datelor înscrise în CMR-uri, locul de încărcare a rapiței este X, jud. .X. , iar pentru locul de predare al bunurilor este înscrisă localitatea .X. din

Ungaria, unde conform ștampilei de preluare existentă pe CMR-uri marfa a fost preluată de societatea slovacă .X.SRO.

Toată valoarea rapiței achiziționată de societatea .X.SRO, respectiv .X. euro, a fost achitată prin depunerea valutei în numerar în contul S.C. .X. SRL deschis la .X. sucursala .X. , plățile fiind făcute de către domnul .X. și respectiv domnul .X., persoane de cetățenie maghiară.

Astfel, având în vedere documentele prezentate pentru tranzacția derulată între S.C. .X. SRL și .X.SRO, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate identifica exact locul de descărcare al rapiței, adică adresa exactă cu identificarea străzii și numărului, și respectiv, nu se poate stabili dacă societatea slovacă .X.SRO – SK .X. are punct de lucru/sucursală înregistrate în localitatea .X. din Ungaria, dacă este înregistrată în scopuri de TVA în Ungaria, dacă transportul bunurilor s-a realizat în Ungaria ca urmare a unei livrări succesive a rapiței către un operator intracomunitar maghiar, deoarece potrivit informațiilor înscrise în CMR-uri bunurile nu au ajuns în Slovacia, adică statul care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de client furnizorului S.C. .X. SRL, dacă au fost transportate în cadrul unui transfer sau nontransfer. De asemenea, destinația finală a bunurilor, indicată în contract, buletine de analiză/nota de cântar, avize de expediție și facturi, prezentate de furnizorul bunurilor este sediul cumpărătorului, respectiv Slovacia, localitatea .X., str. X.

Pentru lămurirea acestor aspecte și stabilirea realității operațiunilor de livrare intracomunitară, organele de inspecție fiscală au întocmit și au transmis două Note de fundamentare pentru solicitarea de informații de tip “SCAC 2004” astfel:

- Nota de fundamentare pentru solicitarea de informații de tip “SCAC 2004” autorității fiscale din Ungaria, înregistrată sub nr..X./29.03.2013, prin care au fost solicitate informații referitoare la operațiunile desfășurate și respectiv documentele întocmite și deținute de către cei trei transportatori maghiari în legătură cu transportul rapiței;

- Nota de fundamentare pentru solicitarea de informații de tip “SCAC 2004” autorității fiscale din Slovacia, înregistrată sub nr..X./29.03.2013, prin care au fost solicitate informații detaliate referitoare la tranzacția cantității de .X. tone între S.C. .X. SRL și .X.SRO.

Până la data încheierii raportului de inspecție fiscală s-a primit răspunsul de la autoritatea fiscală din Slovacia, precum și 2 răspunsuri de la autoritățile fiscale din Ungaria pentru operatorii intracomunitari:

- X
- X.

Potrivit informațiilor furnizate pentru operatorul intracomunitar .X.SRO – SK .X. a rezultat că acesta a înregistrat în contabilitate cele 5

facturi emise de S.C. .X. SRL. Din explicațiile solicitate de autoritatea fiscală slovacă domnului X în calitate de administrator al .X.SRO, referitor la locul în care au fost livrate bunurile, reiese faptul că acestea au fost expediate în Ungaria, la DREAM FOOD Kft, fără a se comunica adresa și numărul de înregistrare fiscală pentru această societate. De asemenea, rezultă faptul că transportul bunurilor a fost realizat prin intermediul unei societăți transportatoare, a fost suportat de societate, iar traseele și numerele de identificare ale camioanelor sunt înscrise pe CMR-uri.

Potrivit specificației înscrisă la capitolul "Dovezi puse la dispoziția organului fiscal", din Procesul verbal de constatare nr.X/03.09.2013, încheiat de autoritățile slovace, a rezultat că organul fiscal din Slovacia a solicitat xerocopii de pe documentele prezentate de .X.SRO, pe care le-a anexat actului întocmit.

Referitor la acestea, organele de inspecție fiscală au constatat că toate copiile documentelor anexate răspunsului primit de la autoritățile fiscale slovace sunt aferente lunii iulie 2011 și nu sunt în legătură cu tranzacția analizată. Totodată, nu sunt aduse informații suplimentare care să confirme faptul că transportul bunurilor a fost realizat de către sau în numele cumpărătorului .X.SRO.

Având în vedere că prin răspunsul primit de la autoritățile fiscale slovace pentru operatorul intracomunitar .X.SRO – SK .X., ca urmare a solicitării SCAC 2004 se menționează faptul că nu a fost posibil să se răspundă la toate întrebările transmise deoarece la controlul efectuat societatea .X.SRO nu a prezentat toate documentele, organul de control a formulat o revenire suplimentară către autoritățile fiscale slovace, pentru lămurirea tuturor aspectelor solicitate inițial.

Potrivit informațiilor furnizate pentru operatorul X, compania a desfășurat activități de transport și începând cu data de 21.12.2012 este în proces de lichidare. De asemenea, autoritatea fiscală maghiară a comunicat, ca urmare a interviului domnului X, persoana responsabilă pentru gestionarea afacerilor profesionale ale companiei, următoarele:

- societatea X a transportat cereale pentru compania .X.SRO;
- comanda pentru transport a fost făcută telefonic și nu cunoaște identitatea persoanei care a făcut această comandă;
- nu-și amintește locul de încărcare și respectiv de descărcare al bunurilor transportate;
- transportul a fost achitat în numerar.

Totodată, autoritatea fiscală maghiară a comunicat că societatea X nu deține documente în legătură cu aceste tranzacții.

Potrivit informațiilor furnizate pentru operatorul X, proprietar și reprezentant al acestei societăți în perioada 21.12.2010 – 29.12.2011 a fost domnul X. Deoarece acesta nu a prezentat niciun document,

autoritățile fiscale ungare au comunicat următoarele informații care rezultă din declarațiile depuse:

- activitatea de bază a companiei a fost transport rutier iar din 12.09.2011 a fost extinsă și cu alte obiecte de activitate;
- sediul social declarat de X pentru anul 2011 a fost în Chitighaz, Deli sor 90;
- în anul 2011 a prestat servicii pentru .X.SRO.

Inspectorii administrației fiscale ungare au solicitat explicații conducătorilor auto care au declarat faptul că au transportat diverse cereale (porumb, floarea soarelui, rapiță), dar nu-și pot aminti locul de încărcare și descărcare a acestora. Vehiculele pe care X le-a folosit au fost închiriate de la societatea .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că informațiile primite nu aduc lămuriri suplimentare pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA pentru tranzacția analizată.

Până la încheierea raportului de inspecție fiscală nu a fost primit răspunsul la solicitarea de informații pentru operatorul intracomunitar .X. – X

Potrivit documentelor prezentate și a faptului că prin informațiile primite în urma solicitărilor SCAC transmise nu se aduc lămuriri suplimentare, respectiv a faptului că transportul bunurilor nu a fost finalizat în Slovacia, statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de client, din CMR-urile prezentate de unitate rezultând că întreaga cantitate de rapiță a fost transportată în Ungaria și nu la sediul societății .X.SRO din Slovacia, după cum era înscris pe toate avizele care au însoțit marfa pe timpul transportului precum și pe facturile întocmite în baza acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există dovada transportului pentru livrările efectuate de S.C. .X. SRL către .X.SRO, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior precum și prevederile art.128 alin.(1), alin.(6) și alin.(9), art.132 alin.(1) lit.a) și c), art.143 alin.(2) lit.a) și art.11 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției dintre S.C. .X. SRL către .X.SRO, efectuată în luna august 2011 pentru livrarea cantității de .X. tone de rapiță, în sensul că pentru SC .X. SRL aceasta este o operațiune taxabilă în România, pentru care furnizorul nu îndeplinește condițiile de aplicare a scutirii de TVA.

Pentru această livrare SC .X. SRL nu a respectat prevederile art.150 alin.(1), art.157 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în mod eronat nu a calculat TVA colectată pentru livrările de bunuri efectuate.

Având în vedere cele prezentate mai sus, și în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, coroborat cu art.94 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA datorată de SC .X. SRL pentru livrarea de bunuri făcută către societatea slovacă .X.SRO, rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru luna august 2011 în sumă de .X. lei.

B) În urma verificărilor efectuate în cadrul inspecției fiscale parțiale privind rambursarea TVA cu control anticipat pentru perioada decembrie 2010 – iulie 2012 la SC .X. SRL, s-a constatat că în perioada ianuarie – decembrie 2011, societatea a livrat către SC .X. SRL o cantitate totală de .X. kg îngrășăminte 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 îngrășăminte au fost livrate în perioada martie – mai 2011 și respectiv august – septembrie 2011, pe bază de avize. Din verificarea efectuată s-a constatat că pe aceste avize nu există înscrisă nicio mențiune referitoare la motivul pentru care au fost întocmite, respectiv o mențiune din care să rezulte că bunurile pe care le însoțesc pe timpul transportului sunt livrate ca bunuri în custodie sau o altă mențiune a cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

Reprezentantul legal al S.C. .X. SRL a prezentat pentru justificarea acestor livrări contractul comercial de consignație nr.X/28.02.2011 încheiat în calitate de consignatar cu SC .X. SRL, în calitate de consignatar. Astfel, potrivit obiectului înscris la cap.II din contract, S.C. .X. SRL a încredințat către SC .X. SRL o cantitate de marfă, constând în îngrășăminte chimice, spre a fi vândute de aceasta. Conform anexelor 1 și 2 ale acestui contract, cantitatea de îngrășăminte chimice care urma să fie livrată către SC .X. SRL a fost de .X. kg, în diverse sortimente. La punctul 8.1 din contract se specifică faptul că acesta este valabil până la data de 25 august 2011, iar potrivit punctului 4.2 « S.C. .X. SRL garantează că produsele livrate sunt proprietatea exclusivă a acestuia». De asemenea, potrivit celor 2 anexe ale contractului, termenele pentru plata bunurilor livrate sunt 25.08.2011 și 15.12.2011.

S-a constatat de asemenea că, pentru cantitatea de .X. kg îngrășăminte chimice care au fost livrate cu avize de expediție, în perioada ianuarie – iulie 2011, respectiv pentru cantitatea de .X. kg îngrășăminte chimice care au fost livrate cu avize de expediție, în perioada august – decembrie 2011, S.C. .X. SRL a întocmit facturile aferente.

Din corelarea cantităților de îngrășăminte livrate lunar către SC .X. SRL cu avizele de expediție cu cantitățile de îngrășăminte chimice facturate lunar de S.C. .X. SRL către acest client s-a constatat faptul că pentru 86% din cantitățile livrate cu aviz în perioada ianuarie – iulie 2011, facturarea acestora s-a făcut în luna august 2011, iar pentru cantitatea de îngrășăminte chimice livrate cu aviz în perioada august – decembrie 2011, facturarea s-a făcut în luna decembrie 2011.

Având în vedere cele expuse anterior precum și specificul activităților agricole, respectiv faptul că îngrășămintele chimice sunt aplicate culturilor înainte de semănat, odată cu semănătul și la începutul perioadei de vegetație, organele de inspecție fiscală au considerat necesară realizarea unui control încrucișat la SC .X. SRL pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

La data de 14.05.2013 a fost întocmit procesul verbal nr.X potrivit căruia întreaga cantitate de îngrășăminte livrată cu avize de expediție de S.C. .X. SRL, în perioada ianuarie – decembrie, a fost recepționată în gestiunea SC .X. SRL, înregistrată în contabilitate în contul de mărfuri și vândută în proporție de peste 90% în aceeași lună în care a fost recepționată către alți clienți, societăți cu obiect de activitate cultura plantelor. Astfel, din verificarea efectuată la SC .X. SRL a rezultat faptul că acesta a dispus ca și un proprietar de cele .X. kg îngrășăminte chimice primite de la S.C. .X. SRL, la data intrării în gestiune a acestora în baza avizelor de expediție.

Având în vedere cele prezentate anterior precum și în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției dintre S.C. .X. SRL și SC .X. SRL constând în livrarea cantității de .X. kg îngrășăminte, în sensul că aceasta nu a fost derulată ca și o livrare de bunuri în consignație sau în custodie, fiind de fapt o livrare de bunuri în care SC .X. SRL a dispus de acestea ca și un proprietar la data intrării în gestiune în baza avizelor de expediție, chiar dacă s-a prevăzut plata în rate a acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că nu s-au respectat prevederile art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.155 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată datorată pentru livrarea îngrășămintelor pe bază de avize.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, coroborat cu art.94, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea de TVA colectată

datorată lunar de S.C. .X. SRL, pentru anul 2011, prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii îngrășămintelor livrate cu avize de expediție către SC .X. SRL și pentru care a intervenit exigibilitatea taxei, rezultând că pentru aceste livrări S.C. .X. SRL datorează majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

C) În luna februarie 2012, S.C. .X. SRL a încheiat contracte de vânzare-cumpărare în calitate de furnizor de îngrășăminte chimice, ierbicide și semințe. Potrivit datelor înscrise la art.5 « Prețul produselor », din contractele încheiate, precum și în anexele acestor contracte, pentru plata după scadență a contravalorii bunurilor livrate se va percepe o dobândă penalizatoare care « se calculează și începe să curgă de la data facturării și până la data plății efective ».

În urma verificării modului de calcul al dobânzilor datorate de clienți, în baza acestor prevederi contractuale, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru X de facturi emise în luna iulie 2012, dobânzile în sumă de .X. lei au fost calculate începând cu o dată anterioară datei facturilor de livrare emise și nu au fost incluse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru exemplificare, organele de inspecție fiscală au anexat următoarele facturi și calculul dobânzii datorate efectuat de S.C. .X. SRL :

- client SC .X. SRL – F SM PRO/.X./26.07.2012 – valoare dobândă .X. lei;

- client .X. II – F SM PRO/.X./27.07.2012 – valoare dobândă .X. lei;

- client .X. PFA – F SM PRO/6897/31.07.2012 – valoare dobândă .X. lei.

Prin nota explicativă din 08.03.2013, dată de administratorul societății, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații pentru modul în care au fost calculate dobânzile excluse din baza de impozitare a TVA și ce reprezintă diferența de sumă pretinsă clientului în plus față de cele prevăzute în contractele încheiate. Prin răspunsul formulat de reprezentantul societății verificate s-a precizat faptul că, la fiecare început de an, societatea își dimensionează achizițiile în funcție de necesarul comunicat în permanență de clienții săi, necesar stabilit prin contractele încheiate, la o dată anterioară facturării. De asemenea, s-a precizat faptul că, la semnarea contractelor s-a convenit cu fermierii că bunurile se vor livra începând cu data de 1 martie a fiecărui an, dată de la care va curge și dobânda penalizatoare, aspect cu care cumpărătorii au fost de acord, iar consimțământul a fost exprimat prin acceptarea expresă a facturilor și plata acestora.

Prin neinclusiunea în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, care potrivit organelor de inspecție fiscală reprezintă în fapt o contrapartidă obținută de la clienți și nu dobânda percepută după data livrării pentru plăți cu întârziere, se consideră că nu s-au respectat prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impozitare pentru livrările de bunuri efectuate în interiorul țării, prevederile art.137 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct.18 alin.(8) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, coroborate cu art.94 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, pentru luna iulie 2012.

**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:**

**1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă livrările de rapiță efectuate de S.C. .X. SRL către .X.S.R.O. din Slovacia reprezintă livrări intracomunitare scutite de TVA cu drept de deducere, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că societatea contestată ar putea fi parte într-o operațiune triunghiulară.**

**În fapt,** S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător, a încheiat contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.08.2011 cu societatea .X.SRO din Slovacia, în calitate de cumpărător, pentru perioada 01.08.2011 – 08.08.2011, având ca obiect livrarea a X tone de rapiță +/- 10% din producția anului 2011. Potrivit clauzelor înscrise în contract transportul se efectuează de cumpărător.

În baza acestui contract, S.C. .X. SRL a livrat .X. tone de rapiță cu avize, pentru care a întocmit un număr de X facturi în valoare totală de .X. euro, respectiv .X. lei, înscrise în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna august 2011 ca și livrări intracomunitare, respectiv operațiuni scutite



de TVA cu drept de deducere, iar în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri întocmită pentru aceeași lună, tranzacția a fost evidențiată ca și livrare intracomunitară către .X.SRO din Slovacia. Urmare verificării documentelor prezentate de societate organelor de inspecție fiscală pentru justificarea aplicării scutirii de TVA, respectiv:

- contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.08.2011 cu societatea .X. SRO din Slovacia;
- avizele întocmite pentru fiecare din cele X de livrări;
- un număr de X facturi, fiind întocmită câte o factură pentru toată cantitatea de marfă livrată într-o zi;
- documente de transport rutier – CMR-uri;
- comunicarea valabilității codului de înregistrare a TVA pentru clientul .X.SRO din Slovacia;

acestea au constatat că nu se poate identifica exact locul de descărcare al rapiței, respectiv adresa exactă cu identificarea străzii și numărului, și respectiv, nu se poate stabili dacă societatea slovacă .X.SRO – SK .X. are punct de lucru/sucursală înregistrate în localitatea .X. din Ungaria, dacă este înregistrată în scopuri de TVA în Ungaria, dacă transportul bunurilor s-a realizat în Ungaria ca urmare a unei livrări succesive a rapiței către un operator intracomunitar maghiar, deoarece potrivit informațiilor înscrise în CMR-uri bunurile nu au ajuns în Slovacia, adică statul care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de client furnizorului S.C. .X. SRL.

Pentru lămurirea acestor aspecte, organele de inspecție fiscală au întocmit și au transmis două Note de fundamentare pentru solicitarea de informații de tip “SCAC 2004”, din cuprinsul cărora organele de inspecție fiscală au constatat că nu aduc lămuriri suplimentare pentru a justifica aplicarea scutirii de TVA pentru tranzacția analizată, respectiv că transportul bunurilor nu a fost finalizat în Slovacia, statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de client, din CMR-urile prezentate de unitate rezultând că întreaga cantitate de rapiță a fost transportată în Ungaria și nu la sediul societății .X.SRO din Slovacia. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există dovada transportului pentru livrările efectuate de S.C. .X. SRL către .X.SRO, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) din Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate precum și prevederile art.128 alin.(1), alin.(6) și alin.(9), art.132 alin.(1) lit.a) și c), art.143 alin.(2) lit.a) și art.11 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției dintre S.C. .X. SRL către .X.SRO, efectuată în luna august 2011 pentru livrarea cantității de .X. tone de rapiță, în sensul că pentru SC .X. SRL aceasta

este o operațiune taxabilă în România, pentru care furnizorul nu îndeplinește condițiile de aplicare a scutirii de TVA.

Pentru această livrare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a respectat prevederile art.150 alin.(1), art.157 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în mod eronat nu a calculat TVA colectată pentru livrările de bunuri efectuate.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale menționate anterior, coroborat cu art.94 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea de TVA colectată datorată de SC .X. SRL pentru livrarea de bunuri făcută către societatea slovacă .X.SRO, rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru luna august 2011 în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală SC .X. SRL susține că, la momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare nr..X./01.08.2011 cu societatea .X.SRO din Slovacia, având ca obiect livrarea a X tone rapiță din producția anului 2011, a întreprins toate demersurile necesare pentru identificarea societății beneficiare din Slovacia, respectiv aceasta a fost verificată prin VIES dacă are cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, aspectele constatate de organele de inspecție fiscală fiind nelegale și neîntemeiate, deoarece s-a realizat declararea de către beneficiar a achizițiilor intracomunitare care au legătură cu furnizorul S.C. .X. SRL, în sarcina sa nefiind reținută nicio abatere de la normele legale. Astfel, S.C. .X. SRL consideră că nu este răspunzătoare de fapte apărute ulterior perioadei în care s-a aflat în relații de afaceri cu această societate sau pentru fapte săvârșite de societăți cu care nu a avut relații contractuale.

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

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

La art. 143 alin. (2) lit.a) din același act normativ, se precizează că **„sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

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

iar, conform alin.(3) al aceluiași articol:

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

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

În baza prevederilor citate mai sus, a fost emis de către ministrul finanțelor publice Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, în forma aplicabilă începând cu data de 13.07.2011:

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

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

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

**și, după caz,**

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

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- la data de 01.08.2011, contestatara a încheiat un contract cu .X.SRO din Slovacia, al cărui obiect constă în livrarea a 800 tone de rapiță +/- 10% din producția anului 2011.

- potrivit contractului, clauza de livrare este .X. EXM.

Astfel, S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător, a predat .X.SRO din Slovacia, în calitate de cumpărător, marfa în cantitatea și termenul convenit prin contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.08.2011, la sediul său din .X., str. X, jud. .X. , de unde toate obligațiile legate de marfă au fost preluate de .X.SRO din Slovacia.

- în baza contractului au fost emise 5 facturi în valoare totală de .X. eur, respectiv .X. lei, înscrise în jurnalul de vânzări întocmit pentru luna august 2011 ca și livrări intracomunitare, respectiv operațiuni scutite cu drept de deducere, iar în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri întocmită pentru aceeași lună, tranzacția a fost evidențiată ca și livrare intracomunitară către .X.SRO din Slovacia.

- societatea a prezentat 23 de documente de transport (CMR-uri), din analiza cărora rezultă că potrivit datelor înscrise în acestea, locul de încărcare a rapiței este .X., str. Înfrățirii nr.112, jud. .X. , iar locul de predare al bunurilor este înscrisă localitatea .X. din Ungaria, unde conform ștampilei de preluare existentă pe CMR-uri marfa a fost preluată de societatea slovacă .X.SRO.

Totodată, potrivit documentelor de transport prezentate, cantitatea de .X. tone de rapiță a fost transportată rutier, cu mijloace de transport înmatriculate în Ungaria de către următorii operatori intracomunitari:

- XXX.

De asemenea, societatea deține și buletine de analiză/note de cântar întocmite la predarea acesteia către transportator.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu justifică aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru această tranzacție pentru motivul că nu se poate identifica exact locul de descărcare al rapiței, adică adresa exactă cu identificarea străzii și numărului, și respectiv, nu se poate stabili dacă societatea slovacă .X.SRO – SK .X. are punct de lucru/sucursală înregistrate în localitatea .X. din Ungaria, dacă este înregistrată în scopuri de TVA în Ungaria, dacă transportul bunurilor s-a realizat în Ungaria ca urmare a unei livrări succesive a rapiței către un operator intracomunitar maghiar, dacă au fost transportate în cadrul unui transfer sau nontransfer, întrucât din instrumentarea speței nu rezultă că organele de inspecție fiscală ar fi analizat dacă S.C. .X. SRL, în calitate de furnizor, a fost parte a unei operațiuni triumphiulare.

Astfel, operațiunile triumphiulare presupun existența unei succesiuni de tranzacții între X persoane (sau mai multe), situate și înregistrate în scopuri de TVA în state membre diferite.

Dacă, documentar, bunurile trec de la un partener la celălalt, fizic, acestea circulă direct de la furnizor la beneficiarul final.

În ipoteza în care toate cele X persoane sunt înregistrate în scopuri de TVA, se aplică măsurile de simplificare (taxarea la destinație), doar în cazul în care transportul mărfurilor este în sarcina furnizorului sau al cumpărătorului-revânzător (livrare intracomunitară).

În acest sens, clauza de livrare din contractul de vânzare-cumpărare comercială nr..X./01.08.2011 este .X. EXM ceea ce înseamnă că, vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care a pus marfa la dispoziția cumpărătorului, la sediul său, respectiv uzină, fabrică, depozit. Vânzătorul nu răspunde, în acest caz, de încărcarea mărfii în mijlocul de transport pus la dispoziție de către cumpărător iar cumpărătorul suportă toate costurile și riscurile pe care le implică preluarea mărfii de la sediul vânzătorului până la destinația dorită. Vânzătorul nu are nicio obligație privind transportul și asigurarea bunurilor, iar în ceea ce privește livrarea are obligația să pună marfa la dispoziția cumpărătorului la locul de livrare convenit, la data sau în cadrul perioadei stabilite.

Astfel, furnizorul va efectua o livrare intracomunitară de bunuri care e scutită de TVA, în conformitate cu art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dacă:

- are codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului revânzător din celălalt stat membru;

- face dovada că bunurile au fost transportate în afara teritoriului României, în statul membru unde este stabilit beneficiarul final (nu în statul de reședință al cumpărătorului-revânzător);

- deține factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului-revânzător în alt stat membru;

- deține documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în statul membru al beneficiarului final precum și alte documente, cum ar fi: contract, comanda de vânzare-cumpărare, documente de asigurare.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, desființându-se 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, în ceea ce privește suma **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, respectiv să analizeze operațiunile efectuate de contestatară prin prisma operațiunilor triumphiulare, iar, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale incidente așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și toate documentele relevante pentru impunere.

**2. Referitor la majorările de întârziere stabilite urmare a colectării cu întârziere a debitului de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferent livrărilor de îngrășăminte chimice către SC .X. SRL efectuate în baza contractului de consignație nr.57/28.02.2011, 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 din conținutul actului administrativ atacat nu rezultă momentul transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

**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 .X. kg îngrășăminte chimice cu avize de expediție, fiind întocmite procesele verbale de custodie pentru bunurile livrate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL a efectuat aceste livrări în baza contractului comercial de consignație nr.X/28.02.2011 încheiat, în calitate de consignatar, cu SC .X. SRL, în calitate de consignatar. S-a constatat de asemenea că, pentru cantitatea de .X. kg îngrășăminte chimice care au fost livrate cu avize de expediție, în perioada ianuarie – iulie 2011, respectiv pentru cantitatea de .X. kg îngrășăminte chimice care au fost livrate cu avize de expediție, în perioada august – decembrie 2011, S.C. .X. SRL a întocmit facturile aferente în luna august 2011, respectiv în luna decembrie 2011.

Urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că întreaga cantitate de îngrășăminte livrată cu avize de expediție de S.C. .X. SRL, în perioada ianuarie – decembrie, a fost recepționată în gestiunea SC .X. SRL, înregistrată în contabilitate în contul de mărfuri și vândută în proporție de peste 90% în aceeași lună în care a fost recepționată către alți clienți, societăți cu obiect de activitate cultura plantelor.

Având în vedere cele prezentate anterior precum și în baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacției dintre S.C. .X. SRL și SC .X. SRL constând în livrarea cantității de .X. kg îngrășăminte, în sensul că aceasta nu a fost derulată ca și o livrare de bunuri în consignație sau în custodie, fiind de fapt o livrare de bunuri în care SC .X. SRL a dispus de acestea ca și un proprietar la data intrării în gestiune în baza avizelor de expediție, chiar dacă s-a prevăzut plata în rate a acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că nu s-au respectat prevederile art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.155 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată datorată pentru livrarea îngrășămintelor pe bază de avize, rezultând că pentru aceste livrări S.C. .X. SRL datorează majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

**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.134<sup>1</sup> 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 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 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 consignatului 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.

Potrivit art.2054 alin.(1) din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicat, contractul de consignație reprezintă:

***“Contractul de consignație este o varietate a contractului de comision care are ca obiect vânzarea unor bunuri mobile pe care consignantul le-a predat consignatarului în acest scop.”***

Iar potrivit art.2058 alin.(1) din același act normativ:

***“Remunerația consignatarului***

***(1) Contractul de consignație este prezumat cu titlu oneros, iar remunerația la care are dreptul consignatarul se stabilește prin contract sau, în lipsă, ca diferența dintre prețul de vânzare stabilit de consignat și prețul efectiv al vânzării.[...]”***

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, obiectul contractului de consignație, care este o varietate a contractului de comision, este vânzarea de bunuri pe care consignantul le-a predat consignatarului în acest scop, iar remunerația la care are dreptul consignatarul se stabilește prin contract sau, în lipsă, ca diferența dintre prețul de vânzare stabilit de consignant și prețul efectiv al vânzării.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL a livrat către SC .X. SRL o cantitate totală de .X. 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 consignant, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de consignatar, contractul de consignație nr.57 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.[...]”.

De asemenea, 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”.

Conform anexelor 1 și 2 ale acestui contract, cantitatea de îngrășăminte chimice care urma să fie livrată către SC .X. SRL a fost de .X. kg, în diverse sortimente. De asemenea, potrivit celor 2 anexe ale contractului, termenele pentru plata bunurilor livrate sunt 25.08.2011 și 15.12.2011.

Se reține de asemenea că, din corelarea cantităților de îngrășăminte livrate lunar către SC .X. SRL cu avizele de expediție cu cantitățile de îngrășăminte chimice facturate lunar de S.C. .X. SRL către acest client, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru 86%

din cantitățile livrate cu aviz în perioada ianuarie – iulie 2011, facturarea acestora s-a făcut în luna august 2011, iar pentru cantitatea de îngrășăminte chimice livrate cu aviz în perioada august – decembrie 2011, facturarea s-a făcut în luna decembrie 2011.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține astfel că, potrivit pct.16 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

Din constatarea organelor de inspecție fiscală se reține că întreaga cantitate de îngrășăminte livrată cu avize de expediție de S.C. .X. SRL, în perioada ianuarie – decembrie, a fost recepționată în gestiunea SC .X. SRL, înregistrată în contabilitate în contul de mărfuri și vândută în proporție de peste 90% în aceeași lună în care a fost recepționată către alți clienți.

Referitor la aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală, din documentele anexate la dosarul contestației, se reține că, nu rezultă în mod clar la ce dată și în ce cantitate au fost vândute mărfurile de SC .X. SRL către alți clienți, pentru a se putea stabili cu exactitate data la care se consideră că a avut loc livrarea bunurilor, având în vedere că acestea au fost livrate în regim de consignație, și implicit data la care a intervenit faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ce coincide cu data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia “SC .X. SRL a dispus de bunuri ca și un proprietar la data intrării în gestiune a bunurilor în baza avizelor de expediție”, întrucât, având în vedere titlul 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 iar consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului când livrează bunurile către cumpărători. Or societatea contestată a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de consignație nr.X/28.02.2011, prin care a încredințat acesteia o cantitate de marfă – îngrășăminte chimice, spre a fi vândute, așa cum s-a reținut mai sus din analiza acestui contract. De asemenea, societatea a prevăzut în contract faptul că produsele livrate sunt proprietatea sa

exclusivă și faptul că SC .X. SRL este obligat să îi comunice imediat în scris 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. Potrivit celor 2 anexe ale contractului, termenele pentru plata bunurilor livrate sunt 25.08.2011 și 15.12.2011 iar organele de inspecție fiscală au constatat că facturarea mărfurilor s-a făcut în luna august 2011 și în luna decembrie 2011.

Având în vedere cele reținute mai sus, se reține că nu rezultă motivul pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea cantității de .X. kg îngrășăminte nu a fost derulată ca și o livrare de bunuri în consignație sau în custodie și au procedat la reîncadrarea tranzacției dintre S.C. .X. SRL și SC .X. SRL. Mai mult, în acest sens, se reține că S.C. .X. SRL a întocmit și procese verbale de custodie pentru bunurile livrate.

De asemenea se reține faptul că, acest contract a intrat în vigoare la data de 28.02.2011 și a fost valabil până la data de 25.08.2011, cu posibilitate de prelungire prin acte adiționale. Or din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă aceste tranzacții sunt aferente în totalitate contractului de consignație nr.X/28.02.2011 și dacă există anexe prin care să fie prelungită valabilitatea contractului.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze livrările efectuate de SC .X. SRL către clienți, respectiv la ce dată s-au facturat cantitățile vândute, astfel încât organul de soluționare a contestației să se poată pronunța asupra exigibilității taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și faptul că societatea înțelege să conteste obligațiile fiscale accesorii stabilite de plată doar în baza principiului „accesorium sequitur principale”, fără însă să prezinte alte argumente referitoare la modul de calcul al acestor accesorii, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările

și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa 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, în ceea ce privește majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, respectiv să reanalizeze dacă S.C. .X. SRL a colectat cu întârziere debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și în consecință datorează obligațiile fiscale accesorii aferente acestui debit, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale incidente așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și toate documentele relevante pentru impunere.

**3. Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând:**

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

**se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”.**

Ținând cont de faptul că prin prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013, la pct.1 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** iar la pct.2 pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, și ținând cont de faptul că organele de inspecție fiscală se află în imposibilitatea de a defalca cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, respectiv taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală contestată de **.X. lei**, reprezentând:

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

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

**4. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestată avea obligația de a include în baza de impozitare a TVA sumele facturate cu titlu de dobânzi penalizatoare în condițiile în care acestea au fost calculate anterior emiterii facturilor de livrare.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna iulie 2012, S.C. .X. SRL a emis facturi de livrare îngrășăminte chimice, ierbicide și semințe către diverși beneficiari conform contractelor de vânzare-cumpărare încheiate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși potrivit contractelor încheiate și anexelor la acestea, scadența plății produselor reprezintă data facturării acestora, iar dobânzile penalizatoare se calculează începând cu data facturării, S.C. .X. SRL a emis facturi având ca obiect “dobânzi penalizatoare” anterior emiterii facturilor de livrare fără a le include și în baza de impozitare a TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că obiectul acestor facturi nu îl reprezintă dobânzi penalizatoare, ci cheltuieli accesorii, motiv pentru care au dispus în sarcina societății colectarea TVA în sumă de .X. lei, conform art.137 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.07.2012:

***“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:***

***a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; ”***

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile art.137 alin.(2) lit.b) din același act normativ, care stipulează:

**“ (2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:**

**b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni. De asemenea, baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct.18 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu 27.02.2012, se precizează:

**“18. (8) În sensul art. 137 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. Cheltuielile accesorii nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării/prestării de care sunt legate, urmând aceleași reguli referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. Furnizorul/Prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 19 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (7).”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea

adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. Cheltuielile accesorii nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării/prestării de care sunt legate, urmând aceleași reguli referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că S.C. .X. SRL a emis facturi de livrare îngrășăminte chimice, ierbicide și semințe către diverși beneficiari conform contractelor de vânzare-cumpărare încheiate.

Astfel, din documentele anexate spre exemplificare la dosarul cauzei, se reține că la data de 18.02.2012, S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de cumpărător, contractul de vânzare-cumpărare nr.X al cărui obiect îl constituie potrivit art.2 “Vânzătorul se obligă să vândă, iar Cumpărătorul, se obligă să cumpere produsele cerute prin comandă fermă, de tipul, în sortimentele, cantitățile, calitatea și la prețurile prevăzute în anexe care fac parte integrantă din prezentul contract, în vederea revânzării acestor produse.”

De asemenea, la art.11 din contract “Clauza penală” se prevede faptul că pentru orice întârziere de plată conform ratelor scadențelor stabilite, Cumpărătorul se obligă să plătească o penalizare de 0,2% pe zi calendaristică datorată [...] iar potrivit Anexei din data de 25.02.2012 la contractul de vânzare-cumpărare nr.X/18.02.2012, “Dobânda penalizatoare se calculează și începe [...] de la data facturării și până la data plății efective”.

Totodată, la data de 06.02.2012, S.C. .X. SRL în calitate de vânzător a încheiat cu .X. II, în calitate de cumpărător, contractul de vânzare-cumpărare nr.X al cărui obiect îl constituie potrivit art.2 “Vânzătorul se obligă să vândă, iar Cumpărătorul, se obligă să cumpere produsele cerute prin comandă fermă, de tipul, în sortimentele, cantitățile, calitatea și la prețurile prevăzute în anexe care fac parte integrantă din prezentul contract, în vederea revânzării acestor produse.”

De asemenea, la art.11 din contract “Clauza penală” se prevede faptul că pentru orice întârziere de plată conform ratelor scadențelor stabilite, Cumpărătorul se obligă să plătească o penalizare de 0,2% pe zi calendaristică datorată [...] iar potrivit Anexei din data de 10.02.2012 la contractul de vânzare-cumpărare nr.X/16.02.2012, “Dobânda



penalizatoare se calculează și începe [...] de la data facturării și până la data plății efective”.

De asemenea, la data de 22.02.2012, S.C. .X. SRL în calitate de vânzător a încheiat cu .X. PFA, în calitate de cumpărător, contractul de vânzare-cumpărare nr.X al cărui obiect îl constituie potrivit art.2 “Vânzătorul se obligă să vândă, iar Cumpărătorul, se obligă să cumpere produsele cerute prin comandă fermă, de tipul, în sortimentele, cantitățile, calitatea și la prețurile prevăzute în anexe care fac parte integrantă din prezentul contract, în vederea revânzării acestor produse.”

De asemenea, la art.11 din contract “Clauza penală” se prevede faptul că pentru orice întârziere de plată conform ratelor scadențelor stabilite, Cumpărătorul se obligă să plătească o penalizare de 0,2% pe zi calendaristică datorată [...] iar potrivit Anexei din data de 23.03.2012 la contractul de vânzare-cumpărare nr.X/22.02.2012, “Dobânda penalizatoare se calculează și începe [...] de la data facturării și până la data plății efective”.

Se reține, de asemenea, că în baza contractelor mai sus menționate, contestatara a emis facturi cu titlu de dobânzi penalizatoare înainte de data emiterii facturilor de livrare, fapt care rezultă din Anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală intitulată “Situația calculului TVA colectată suplimentar pentru sume excluse eronat din baza de impozitare ”.

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației nu poate reține afirmația contestatarii potrivit căreia aceste sume reprezintă dobânzi penalizatoare care nu se includ în baza de impozitare a TVA, atât timp cât acestea au fost facturate înainte de data efectuării livrării și facturării produselor care fac obiectul contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, cu atât mai mult cu cât aceste contracte care reprezintă voința părților stipulează expres că dobânzile penalizatoare se percep de la data facturării bunurilor.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii potrivit căruia a convenit cu fermierii că bunurile se vor livra începând cu data de 1 martie a fiecărui an, dată de la care va curge și dobânda penalizatoare, întrucât societatea nu a prezentat documente nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, prin care să justifice acest fapt.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia “prin includerea în baza de impozitare a dobânzilor în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au respectat voința părților contractuale cu privire la stabilirea prețului în ceea ce privește bunurile facturate, intervenind în această voință”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut în motivarea prezentei decizii, prin contractele încheiate, care reprezintă voința părților, s-a stipulat faptul că dobânzile penalizatoare se percep de la data facturării produselor, dată care reprezintă și data plății. Or, în speță S.C. .X. SRL a emis facturi cu titlu de “dobânzi penalizatoare” înainte de data facturării produselor, contrar prevederilor contractuale.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, suma de .X. lei calculată începând cu o dată anterioară datei facturilor de livrare emise și neincluse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, reprezintă în fapt o contrapartidă obținută de la clienți și nu dobânda percepută după data livrării pentru plăți cu întârziere.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul 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. 450/2013 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./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 de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

## **DECIDE**

**1. 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** reprezentând :

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

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 aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.11.2013 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.**

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

**DIRECTOR GENERAL**