



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 238/2013
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. SRL
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907086 din data de 27.06.2013

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./21.06.2013, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/27.06.2013, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. SRL** cu domiciliul fiscal în municipiul .X., B-dul X nr. X, et.X, județul .X., CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J35/X/2000, prin Societatea civilă de avocați "X", potrivit împuternicirii avocațiale seria B nr. X/2013, anexată în original la dosarul contestației.

La data depunerii contestației, contribuabilul era înregistrat la poziția X din anexa nr.1 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1823/2012 pentru modificarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

S.C. .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./28.03.2013 (denumită în continuare Decizie de impunere), emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./28.03.2013, respectiv suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei TVA
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./28.03.2013, respectiv **01.04.2013**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **26.04.2013**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. SRL solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./19.02.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC 26/19.02.2013, susținând următoarele:

A. Referitor la achizițiile de cereale efectuate de la societățile S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei, calculând și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, contestatara susține că:

- aceste achiziții au fost destinate realizării operațiunilor taxabile, cerealele achiziționate fiind folosite ca hrană pentru efectivele de suine crescute de societate, constituind materii prime esențiale pentru derularea în bune condiții a activității economice (producerea în sistem integrat a suinelor pentru comercializare);

- toate facturile aferente achizițiilor de cereale de la cei patru furnizori conțin elementele obligatorii menționate de Codul fiscal, aplicabil în perioada respectivă; elementele invocate de organele de inspecție fiscală ca lipsind din factură (respectiv, numărul și data avizelor de însoțire a mărfii) nu au fost impuse de către legislația fiscală ca o condiționare a dreptului de deducere a TVA, în anii 2006-2007;

- raporturile comerciale cu furnizorii menționați anterior s-au derulat în baza unor contracte de vânzare-cumpărare încheiate cu fiecare în parte, verificându-se în prealabil situația juridică a acestora, respectiv dacă aveau cod valid de înregistrare în scopuri de TVA și dacă aveau înscris în obiectul de activitate – comerțul cu cereale (condiții îndeplinite la momentul derulării achizițiilor de cereale);

- pentru a refuza beneficiul deducerii TVA, organele de inspecție fiscală trebuiau să constate existența unor elemente obiective care să justifice concluzia că S.C. .X. SRL știa sau ar fi trebuit să știe că tranzacția la care a participat făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte, respectiv de fiecare din cei patru furnizori;

- Codul fiscal nu prevede obligații concrete în sarcina cumpărătorului de a verifica anumite elemente care să confirme că operațiunea în cauză nu este implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face

parte din lanțul de livrare nu este implicată într-o fraudă; astfel este exclusă aplicarea sancțiunii constând în înlăturarea dreptului de deducere a TVA.

B. Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală în ce privește TVA în sumă de .X. lei ce ar fi trebuit colectată de societate pentru mortalitățile înregistrate anterior confirmării oficiale a focarului de pestă porcină clasică, la care s-au calculat și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, societatea susține că:

- S.C. .X. SRL s-a confruntat cu un focar de boală contagioasă de pestă porcină clasică, semnalată în data de 11.07.2007 și recunoscută de autoritățile competente în data de 04.08.2007;

- urmare acestei situații, societatea a înregistrat costuri directe, reprezentând contravaloarea mortalităților înregistrate și evaluate de comisia special desemnată și cele neevaluate de comisie, precum și cele înregistrate înainte de declararea și recunoașterea peștei porcine clasice;

- organele de inspecție fiscală au considerat greșit costurile directe aferente mortalităților înregistrate până la data declarării epizootiei de pestă porcină clasică, ca fiind minusuri în gestiune, asimilându-le din punct de vedere fiscal unei livrări de bunuri ce atrage obligația colectării de TVA;

- mortalitățile înregistrate și documentate începând cu data de 11.07.2007 și până la data confirmării peștei porcine se înscriu în categoria cauzelor de forță majoră, contravaloarea acestor mortalități neconstituind livrare de bunuri și respectiv, obligația colectării TVA;

- conform dispozițiilor legale se recunosc două momente semnificative în derularea unei epizootii: momentul suspiciunii, care determină operatorul economic să urmărească semnele de orice natură capabile a indica apariția unui focar și momentul confirmării oficiale, ca urmare a testelor de laborator; astfel, mortalitățile din perioada de suspiciune au avut același caracter imprevizibil și de neînlăturat ca și cele intervenite după declararea oficială a epizootiei;

- fiind vorba de un caz de forță majoră, societatea nu colectează TVA pentru aceste mortalități, declararea oficială a focarului de pestă porcină nu modifică regimul juridic și fiscal al pierderilor intervenite după data acesteia față de pierderile intervenite anterior, aspect confirmat și de Direcția de Legislație în Domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. .X./27.04.2012 transmisă S.C. .X. SRL, prin care menționează că *"nici mortalitățile înregistrate din cauza contaminării și nici sacrificarea efectivelor de animale în cadrul procesului de eradicare a peștei porcine nu constituie livrare de bunuri din perspectiva TVA, astfel încât în astfel de situații nu se impune autocolectarea TVA"*.

Referitor la tratamentul diferit aplicat societății de către organele de inspecție fiscală, justificat și prin prisma împrejurării că s-ar fi desfășurat activități fără existența tuturor avizelor și autorizațiilor de funcționare a fermelor sau cu nerespectarea normelor de biosecuritate, societatea invocă adresa nr. .X./27.04.2012 a Direcției de Legislație în Domeniul TVA, din cadrul Ministerului

Finanțelor Publice, potrivit căreia: *“acordarea deductibilității acestor cheltuieli nu este condiționată de acordarea despăgubirilor”, respectiv „aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală potrivit căreia orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale”.*

Astfel, caracterul de forță majoră a evenimentului nu depinde de existența autorizației sanitar-veterinare și nici de respectarea normelor de bio-securitate, animalele moarte ca efect direct al bolii nu se asimilează livrărilor efectuate cu plată, nefiind deci subiect al colectării TVA.

Prin adresa nr. .X./22.07.2013, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/23.07.2013, S.C. .X. SRL a transmis documentele din care rezultă oficializarea epizootiei de pestă porcină clasică la fermele Cenei, Igris 1 și Igris 2, precum și demersurile întreprinse în acest sens de societate.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./28.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, s-au constatat următoarele:

A. Referitor la achizițiile de cereale efectuate de la societățile S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- facturile fiscale emise de furnizorii respectivi, privind achizițiile de cereale, nu conțin date referitoare la numărul și data avizelor de însoțire a mărfii, iar pe avizele de însoțire a mărfii nu se regăsesc înscrise datele complete ale cumpărătorului, ora livrării sau semnătura delegatului;

- S.C. .X. SRL nu a făcut dovada că aprovizionarea cerealelor s-a efectuat din depozite autorizate, nerespectând astfel prevederile legale cu privire la stabilirea măsurilor de reglementare a pieței pe filiera cerealelor; nu au fost prezentate facturi de transport sau foi de parcurs din care să reiasă ruta parcursă de mijlocul de transport auto (înscris în avizele de însoțire a mărfii) și locul de încărcare-descărcare;

Astfel, în condițiile prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit **TVA fără drept de deducere în valoare totală de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL;
- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL;
- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL;
- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei, reprezentând

dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, urmare controalelor încrucișate efectuate de către D.G.F.P. județene la cei patru furnizori, s-a constatat că acestea fie s-au sustras controlului, fiind întocmite plângeri penale pe numele administratorilor, fie au fost radiate, neputând fi supuse controlului încrucișat.

B. Referitor la mortalitățile înregistrate ca urmare a focarului de pestă porcină clasică, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în luna iulie 2007, la trei dintre fermele de porcine ale S.C. .X. SRL s-a declanșat o boală contagioasă de pestă porcină, fapt declarat de societate autorităților competente în data de 11.07.2007 și recunoscut de acestea în data de 04.08.2007;

- în urma confirmării focarului de pestă porcină, autoritățile locale au dispus ca societatea să organizeze și desfășoare, sub supraveghere, distrugerea întregului efectiv de animale expuse la pesta porcină clasică, pentru evaluarea efectivelor de animale ce urmau a fi distruse constituindu-se o Comisie de evaluare;

- evoluția rapidă a peștei porcine clasice în ferme, după confirmarea focarelor de boală, dar înainte de finalizarea procesului de evaluare întreprins de comisia respectivă, a condus la apariția unui număr mare de mortalități înregistrate, dar care nu au putut fi evaluate;

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza și delimitarea costurilor directe (pierderi de animale - mortalități) ocazionate de izbucnirea focarului de pestă porcină clasică, respectiv a delimitat aceste costuri în funcție de momentul confirmării peștei porcine de către autoritățile abilitate, respectiv:

1. pierderi evaluate de Comisie după data de 04.08.2007, care se referă la animalele numărate fizic de către Comisia de evaluare, însumând .X. lei
2. mortalități după declararea peștei porcine clasice, evaluate tot după data de 04.08.2007, respectiv valoarea animalelor care au murit după confirmarea peștei porcine și care nu au fost numărate în mod efectiv de Comisia de evaluare, în valoare de .X. lei
3. mortalități înainte de declararea peștei porcine clasice, respectiv valoarea animalelor care au murit în perioada 11.07.2007-04.08.2007, în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că deși societatea a întreprins demersurile necesare pentru acordarea despăgubirilor aferente cheltuielilor efectuate în perioada iulie 2007-noiembrie 2007, Autoritatea Națională Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor (DSVSA) .X. a respins cererile formulate de societate privind acordarea de despăgubiri, pe motiv că au fost încălcate normele de biosecuritate prevăzute de H.G. nr. 1700/2006 pentru

aprobarea Programului strategic privind monitorizarea, controlul și eradicarea peștei porcine clasice în România și Ordinul A.N.S.V.S.A. nr. 292/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind implementarea Hotărârii Guvernului nr. 1.700/2006. Din adresele și răspunsurile primite de către S.C. .X. SRL de la autoritățile abilitate, respectiv D.S.V.S.A. .X. și A.N.S.V.S.A., rezultă faptul că izbucnirea focarelor de pește porcine s-a datorat faptului că societatea verificată nu a respectat normele de biosecuritate, iar unele exploatații de porcine aparținând societății au funcționat la momentul declanșării focarelor de pește porcine clasică fără a fi înregistrate sanitar-veterinar. Totodată, S.C. .X. SRL a fost sancționată contravențional prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor la normele sanitar-veterinare nr. .X./23.07.2007 pe motivul că "nu a fost anunțat medicul veterinar oficial despre pierderile prin mortalitate înregistrate începând cu data de 03.07.2007", potrivit art.2 lit.a pct.4 din H.G.nr. 984/2005 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor la normele sanitar veterinar și pentru siguranța alimentelor, care stipulează că "neanunțarea imediată a medicului veterinar despre suspiciunea sau apariția unei boli transmisibile la animale, precum și înstrăinarea sau neizolarea animalelor bolnave ori suspecte de boală".

Astfel, urmare aspectelor prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că izbucnirea focarelor de pește porcine s-a datorat, în principal, neregulilor descoperite la cele trei ferme ale S.C. .X. SRL de către autoritățile abilitate, considerând costurile în sumă de .X. lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal, fiind asimilate unor minusuri în gestiune. Prin adresa nr. .X./15.06.2012, D.G.A.M.C. - AIF a solicitat Direcției de legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, un punct de vedere cu privire la tratamentul fiscal privind cheltuielile înregistrate de societate cu focarul de pește porcine clasică, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor ocazionate de procesul de limitare și înlăturare a consecințelor focarului de pește porcine în cazul S.C. .X. SRL.

Totodată, în conținutul acestei adrese, organele de inspecție fiscală fac referire la adresa nr. .X./06.01.2012 înaintată de către S.C. .X. SRL, Direcției de Legislație în Domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizând că societatea a prezentat „eronat, trunchiat și neconform cu realitatea” situația cu care s-a confruntat, respectiv: “fără să facă referire la adresele DSVSA .X. din care rezultă faptul că SC .X. SRL nu a respectat normele de biosecuritate prevăzute de legislația în vigoare”.

Direcția de Legislație în Domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. .X./29.08.2012, precizează că își menține punctul de vedere comunicat societății prin adresa nr..X./27.04.2012 cu privire la tratamentul fiscal al deductibilității cheltuielilor privind epizootia de pește porcine, cu mențiunea că în situația în care contribuabilul a prezentat eronat situația de fapt, organul fiscal teritorial are competența stabilirii obligațiilor fiscale, pe baza celor constatate la fața locului cu ocazia desfășurării inspecției fiscale și făcând

distincție între cele două categorii de cheltuieli ocazionate de epidemia de pestă porcină, respectiv:

- cheltuieli suportate de societate cu măsurile de limitare a epizootiei și de înlăturare a consecințelor acestora, cheltuieli impuse societății la Ordinul Comandamentului antiepizootic,
- valoarea mortalității la fermele care au funcționat cu/fără Autorizație sanitar-veterinară,

acordarea deductibilității acestor cheltuieli nefiind condiționată de acordarea despăgubirilor.

Referitor la încălcarea normelor de biosecuritate și nedeținerea de autorizații sanitar-veterinare de către SC .X. SRL, Direcția de Legislație în Domeniul TVA menționează Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 5/2004 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, potrivit căreia orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Totodată, consideră relevante și următoarele prevederi din Codul de procedură fiscală:

- art. 6, care stipulează că „*organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”;
- art. 7 alin.(4), care stabilește că “*organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege*”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru mortalitățile înregistrate până la data de 04.08.2007, data la care a fost declarat focarul de pestă porcină, contribuabilul avea obligația colectării TVA, fiind astfel stabilită TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, calculând și accesorii 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, se rețin următoarele:

A. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de cereale efectuate de la societățile S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. SRL beneficiază de dreptul de deducere a TVA în condițiile în care facturile de achiziții emise nu conțin toate datele obligatorii prevăzute de lege.

În fapt, din analiza documentelor prezentate de S.C. .X. SRL în timpul inspecției fiscale desfășurate în perioada 23.11.2009-27.03.2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, întrucât au fost prezentate avize de expediție incomplete, nu au existat documentele de transport (facturi fiscale de transport, foaie de transport, etc), din care să se poată face corelarea cantităților înscrise în facturile fiscale de achiziție, respectiv documente din care să rezulte depozitele de unde provin mărfurile, date privind mijloacele de transport care au efectuat transportul, cantitățile receptionate pe baza avizelor de însoțire a mărfurilor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă de societate în perioada 26.10.2006-23.05.2007 cu suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL;
- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL;
- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL;
- .X. lei TVA cuprinsă în facturile emise de S.C. .X. SRL

calculând totodată, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. SRL susține deductibilitatea TVA aferentă facturilor emise de cei patru furnizori, motivând că acestea au fost întocmite conform prevederilor legale în vigoare în perioada respectivă și că organele de inspecție fiscală trebuiau să constate existența unor elemente obiective care să justifice concluzia că S.C. .X. SRL știa sau ar fi trebuit să știe că tranzacția la care a participat făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte, respectiv de fiecare din cei patru furnizori.

În drept, din punct de vedere al **dreptului de deducere a TVA**, în anul 2006 sunt incidente prevederile art. 145 alin.(1), alin.(3) lit. a) și alin.(8) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150](#) alin. (1) lit. b) și [art. 151](#) alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, **cu factura fiscală**, întocmită potrivit [art. 155](#) alin. (4).[...]"

coroborate cu pct.51(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

"Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 145](#) alin. (8) din Codul fiscal [...]."

În anul 2007 sunt incidente prevederile art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit. a) și art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;[...]"

"Art. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) [...]."

coroborate cu pct.46(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

"Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 146](#) alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 [...]."

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu factura sau alt document legal care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(8) sau art.155 alin.(5) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în perioada 2006-2007, condiții care trebuie îndeplinite cumulativ.

În anul 2006, informațiile pe care trebuia să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin. (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;*
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";*
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”*

Totodată, în Anexa 1A (catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă) la H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, sunt prevăzute atât Avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6/A), cât și Factura fiscală (cod 14-4-10/A), precizându-se următoarele:

- referitor la avizul de însoțire a mărfii:

" 1. Servește ca:

- **document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;**
- **document ce stă la baza întocmirii facturii;**
- *dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;*
- *document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului.*

2. Se întocmește în trei exemplare de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, făcându-se mențiunea "Urmează factura".

Formularul "Aviz de însoțire a mărfii" prevede completarea următoarelor informații:

- date privind furnizor (denumirea, forma juridică, nr. de înmatriculare în registrul comerțului/anul, nr. de înregistrare fiscală, sediul: localitate/str./nr., județul, contul, banca);
- date privind cumpărător (denumirea, forma juridică, nr. de înmatriculare în registrul comerțului/anul, nr. de înregistrare fiscală, sediul: localitate/str./nr., județul, contul, banca);
- nr. și data (ziua, luna, anul) aviz;
- specificația (produse, ambalaje etc) și unitatea de măsură;
- cantitatea livrată;
- prețul unitar (fără T.V.A.) și valoarea totală;
- date privind expediția (numele delegatului, buletinul/cartea de identitate-seria, nr., data eliberare, tipul și nr. mijloc de transport, data și oră transport, semnătură).

- referitor la factura fiscală:

“1. Servește ca:

- *document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- *document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- *document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.*

*2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat **pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii** sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.*

*Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, **produsele și mărfurile livrate sunt însoțite, pe timpul transportului, de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.*** “

Formularul “Factura fiscală” prevede completarea următoarelor informații:

- date privind furnizor (denumirea, forma juridică, nr. de înmatriculare în registrul comerțului/anul, nr. de înregistrare fiscală, sediul: localitate/str./nr., județul, contul, banca);
- date privind cumpărător (denumirea, forma juridică, nr. de înmatriculare în registrul comerțului/anul, nr. de înregistrare fiscală, sediul: localitate/str./nr., județul, contul, banca);
- nr. și data (ziua, luna, anul) factură;
- nr. avizului de însoțire a mărfii;
- denumirea produselor sau a serviciilor și unitatea de măsură;
- cantitatea livrată;

- prețul unitar (fără T.V.A.), valoarea totală și valoarea TVA;
- date privind expediția (numele delegatului, buletinul/cartea de identitate-seria, nr., data eliberare, tipul și nr. mijloc de transport, data și oră transport, semnătură).

În ceea ce privește modul de completare a acestor formulare, art.7 din Anexa 1B privind Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă din cadrul aceluiași act normativ, precizează că:

„Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile.”

Pentru anul 2007, informațiile pe care trebuia să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform [art. 153](#), precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;[...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.[...]”.

Art.155¹ alin. (4) și alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„(4) În cazul livrărilor în vederea testării sau pentru verificarea conformității, a stocurilor în regim de consignație sau a stocurilor puse la dispoziție clientului, la data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor, **persoana impozabilă va emite către destinatarul bunurilor un document care cuprinde următoarele informații:**

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;
- b) denumirea/numele și adresa părților;
- c) data punerii la dispoziție sau a expedierii bunurilor;
- d) denumirea și cantitatea bunurilor.

[...] (6) Pentru operațiunile menționate la alin. (4), factura se emite în momentul în care destinatarul devine proprietarul bunurilor și **cuprinde o referire la documentele emise conform alin. (4) și (5).**”

Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conform art.5*) pct. 7 din Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au abrogat „ Prevederile referitoare la factura fiscală (cod 14-4-10/A), factura (cod 14-4-10/aA) și avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A) din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 368 din 19 decembrie 1997 [...], precum și orice alte prevederi referitoare la facturi și facturi fiscale tipizate, cu regim special”, iar conform art.1 alin.(1) din O.M.F.P. nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată „conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Totodată, art.3 alin.(1) și alin.(2) și art.4 alin.(1) din cadrul aceluiași act normativ prevăd următoarele:

„Art.3

(1) În situațiile în care bunurile circulă fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, cu excepțiile prevăzute expres de reglementările legale în vigoare.

(2) Conținutul minim de informații, precum și normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii sunt prevăzute în anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul ordin.

ART. 4

(1) Normele de întocmire și utilizare a facturii sunt cele prevăzute în anexa nr. 3 care face parte integrantă din prezentul ordin și se aplică numai de către

persoanele stabilite în România, în conformitate cu prevederile art. 125[^]1 alin. (2) din Codul fiscal.[...]

Astfel, avizul de însoțire a mărfii servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- **document ce stă la baza întocmirii facturii**, după caz;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;
- document de primire în gestiune, după caz;

iar conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii este următorul:

- seria și numărul intern de identificare a formularului;
- data emiterii formularului;
- datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);
- datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate;
- date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului;
- semnătura expeditorului.

În ceea ce privește factura, aceasta servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;
- alte situații prevăzute expres de lege.

În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Din analiza raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă

facturilor emise de S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL, S.C. .X. SRL și S.C. .X. SRL, întrucât:

1. Cu privire la achizițiile efectuate de la S.C. .X. SRL:

- în perioada 26.10.2006-23.05.2007, S.C. .X. SRL a achiziționat cereale de la S.C. .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, iar facturile de achiziție nu conțin înscrise numărul și data avizelor de însoțire a mărfii, astfel că nu se poate stabili dacă avizele prezentate de societate au fost întocmite pentru achiziția cantităților de cereale înscrise în facturile fiscale; de asemenea, avizele de însoțire a mărfii nu conțin înscrise datele complete ale cumpărătorului și ora livrării;
- S.C. .X. SRL nu a prezentat facturi de transport sau foi de parcurs din care să reiasă ruta parcursă de mijlocul de transport auto (înscris în avizele de însoțire a mărfii) și locul de încărcare-descărcare;
- urmare controlului încrucișat efectuat de DGFP .X. la S.C. .X. SRL, în vederea stabilirii realității achizițiilor efectuate de S.C. .X. SRL, a rezultat că operatorul economic în cauză nu a întocmit evidență contabilă și nu a putut prezenta actele și documentele contabile aferente perioadei verificate, întocmindu-se astfel sesizare penală pe numele administratorului societății;
- S.C. .X. SRL nu a făcut dovada că aprovizionarea cu cereale de la S.C. .X. SRL s-a efectuat din depozite autorizate.

2. Cu privire la achizițiile efectuate de la S.C. .X. SRL:

- în perioada 31.10.2006-17.11.2006, S.C. .X. SRL a achiziționat cereale de la S.C. .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
- facturile de achiziție nu conțin înscrise numărul și data avizelor de însoțire a mărfii, astfel că nu se poate stabili dacă avizele prezentate de societate au fost întocmite pentru achiziția cantităților de cereale înscrise în facturile fiscale;
- avizele de însoțire a mărfii nu conțin înscrise datele complete ale cumpărătorului, ora livrării și semnătura delegatului;
- S.C. .X. SRL nu a prezentat facturi de transport sau foi de parcurs din care să reiasă ruta parcursă de mijlocul de transport auto (înscris în avizele de însoțire a mărfii) și locul de încărcare-descărcare;
- urmare solicitării efectuării unui controlul încrucișat de către DGFP .X. la S.C. .X. SRL, în vederea stabilirii realității achizițiilor efectuate de S.C. .X. SRL, acesta nu s-a putut realiza întrucât operatorul economic în cauză era radiat;
- S.C. .X. SRL nu a făcut dovada că aprovizionarea cu cereale de la S.C. .X. SRL s-a efectuat din depozite autorizate.

3. Cu privire la achizițiile efectuate de la S.C. .X. SRL:

- în perioada 10.11.2006-20.11.2006, S.C. .X. SRL a achiziționat cereale de la S.C. .X. SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;

- facturile de achiziție nu conțin înscrise numărul și data avizelor de însoțire a mărfii, astfel că nu se poate stabili dacă avizele prezentate de societate au fost întocmite pentru achiziția cantităților de cereale înscrise în facturile fiscale;
 - avizele de însoțire a mărfii nu conțin înscrise datele complete ale cumpărătorului, ora livrării și semnătura delegatului;
 - S.C. .X. SRL nu a prezentat facturi de transport sau foi de parcurs din care să reiasă ruta parcursă de mijlocul de transport auto (înscris în avizele de însoțire a mărfii) și locul de încărcare-descărcare;
 - urmare solicitării efectuării unui controlul încrucișat la S.C. .X. SRL, în vederea stabilirii realității achizițiilor efectuate de S.C. .X. SRL, s-a constata că operatorul economic în cauză își schimbase sediul în județul .X., iar ulterior în județul .X., schimbându-și totodată și denumirea în S.C. .X. SRL, iar din data de 07.11.2011 figurează ca radiată;
 - S.C. .X. SRL nu a făcut dovada că aprovizionarea cu cereale de la S.C. .X. SRL s-a efectuat din depozite autorizate.
4. Cu privire la achizițiile efectuate de la S.C. .X. SRL:
- în perioada 20.11.2006-12.12.2006, S.C. .X. SRL a achiziționat cereale de la S.C. .X. SRL SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei;
 - facturile de achiziție nu conțin înscrise numărul și data avizelor de însoțire a mărfii, astfel că nu se poate stabili dacă avizele prezentate de societate au fost întocmite pentru achiziția cantităților de cereale înscrise în facturile fiscale;
 - avizele de însoțire a mărfii nu conțin înscrisă ora livrării;
 - S.C. .X. SRL nu a prezentat facturi de transport sau foi de parcurs din care să reiasă ruta parcursă de mijlocul de transport auto (înscris în avizele de însoțire a mărfii) și locul de încărcare-descărcare;
 - urmare solicitării efectuării unui controlul încrucișat la S.C. .X. SRL, în vederea stabilirii realității achizițiilor efectuate de S.C. .X. SRL, s-a constatat că operatorul economic în cauză se afla în procedura de insolvență, ulterior administratorul judiciar dispunând radierea acestuia;
 - S.C. .X. SRL nu a făcut dovada că aprovizionarea cu cereale de la S.C. .X. SRL s-a efectuat din depozite autorizate.

Se reține că în vederea lămuririi acestor aspecte organele de inspecție fiscală au dispus verificarea încrucișată a celor patru furnizori .

Urmare verificărilor încrucișate a rezultat că:

- S.C. .X. SRL nu a întocmit evidență contabilă și nu a putut prezenta actele și documentele contabile aferente perioadei verificate, întocmindu-se astfel sesizare penală pe numele administratorului societății;
- S.C. .X. SRL era radiată;
- S.C. .X. SRL și-a schimbat denumirea în S.C. .X. SRL, la data verificării figurând ca radiată;

- S.C. .X. SRL, se afla în procedura de insolvență, ulterior administratorul judiciar dispunând radierea acesteia.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă ca document justificativ pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât cumpărătorul este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, neconforme cu prevederile legale în vigoare, sau care cuprind date referitoare la „cantitate” ce nu pot fi justificate cu documente, cum este cazul în speță, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, ci și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantității înscrisă în acestea, respectiv avizele de însoțire.

Totodată, se reține că în facturile fiscale nu este menționat numărul avizelor de însoțire a mărfii astfel că nu se poate stabili dacă avizele prezentate de societate au fost întocmite pentru achiziția cantităților de cereale în baza acelor facturi fiscale.

Ca urmare, din documentele prezentate nu se poate face corelarea cantităților înscrise în avizele de însoțire cu cele din facturi și deci acestea nu justifică cantitatea de cereale achiziționată de la acești furnizori cu facturile respective.

De asemenea, se reține că deși în avizele de însoțire a mărfii este înscris numărul de înmatriculare al mijlocului de transport auto nu reiese ruta parcursă și locul de încărcare-descărcare, nefiind prezentate facturi de transport, foi de parcurs etc., astfel că aceste argumente ale contestatarii nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației.

Ca urmare, întrucât societatea nu face dovada cu documente justificative, respectiv avize de însoțire a mărfii, a cantității de cereale înscrisă în facturile fiscale de achiziție de la cei patru furnizori analizate de organele de inspecție fiscală, nu este îndeplinită condiția de formă privind acordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv aceea a justificării achizițiilor de cereale cu documentele prevăzute de actele normative.

În plus față de cele prezentate anterior, specific pieței cerealelor, O.U.G. nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, în perioada 2006-2007, prevede:

„ART. 2

Organismele instituționale responsabile cu aplicarea măsurilor de reglementare pe piața cerealelor sunt:

[...] d) instituții cu atribuții privind acțiuni de verificare și control, conform competențelor legale.”

„ART. 3

(1) Producătorii agricoli de cereale trebuie să păstreze producția destinată comercializării **numai în spații de depozitare autorizate** în condițiile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență.[...]”

„ART. 4

Cerealele se depozitează în spații autorizate, care trebuie să asigure respectarea condițiilor de depozitare, recepția, păstrarea și livrarea acestora la indici de calitate conform contractelor, în vederea comercializării și/sau procesării pentru consumul uman, hrana animalelor și industrializare.”

„ART. 10

Cerealele și/sau produsele procesate din cereale se comercializează pe piața internă sau la export, cu respectarea următoarelor cerințe minimale:

a) **să fie achiziționate de la producătorii agricoli, în sau din spații de depozitare autorizate**, numai de către societățile care au ca obiect de activitate comerțul cu cereale, pe baza documentelor prevăzute la art. 3 alin. (2);

b) **să fie achiziționate de la ceilalți parteneri de pe filieră, din spații de depozitare autorizate**, pe baza contractelor de vânzare-cumpărare și însoțite de facturi fiscale;

c) cerealele provenite din import se comercializează pe piața internă încărcate în mijloacele de transport, **prin spații de depozitare autorizate sau direct la procesatori**, dacă aceștia dețin în proprietate sau administrează spații autorizate de depozitare pentru produse agricole”.

Totodată, art.14 alin.(c) al aceluiași act normativ prevede ca și sancțiune contravențională:

„ c) achiziționarea cerealelor de către operatorii economici, din spații de depozitare care nu dețin autorizație de depozit [...]”.

Se reține că S.C. .X. SRL trebuia să facă dovada că aprovizionarea cerealelor s-a efectuat din depozite autorizate, aspect neconfirmat organelor de inspecție fiscală.

Contestatară susține faptul că îndeplinește condițiile de fond în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de cereale pe care le face de la furnizorii interni menționați anterior, invocând regulile cu privire la dreptul de deducere reglementate de Titlul VI, capitolul 10 din Codul fiscal și de normele de aplicare a Codului fiscal, pe care – în opinia contestatarii – echipa de inspecție fiscală nu le neagă, doar consideră că, aceste condiții de fond nu le exclud pe cele de formă, care deasemenea sunt reglementate de legislația în vigoare.

În ceea ce privește invocarea legislației europene, respectiv invocarea reglementărilor aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), organul de soluționare reține că aceasta se referă la operațiunile ce intră

sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte.

Titlul IX, cap.3, secțiunea 3 “Emiterea facturilor” din Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale de emiteră a facturilor, iar măsurile naționale prevăd foarte clar elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină documentul numit factură, acesta fiind singurul document necesar în îndeplinirea dreptului de deducere, dacă conține date corecte și complete, respectiv:

- art. 221, alin.(1) din Directiva 2006/112/CE prevede că:

“Statele membre pot impune persoanelor impozabile obligația de a emite o factură pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe teritoriul lor, altele decât cele prevăzute la art. 220 [...]”

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai sus citate și a motivelor prezentate, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, având în vedere faptul că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei.

B. Referitor la TVA colectată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității obligării societății să colecteze TVA aferentă mortalității înregistrate și documentate de societate anterior confirmării epizootiei de pestă porcină în data de 04.08.2007, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au confirmat că în luna iulie 2007 la 3 dintre fermele societății s-a declanșat o boală contagioasă de pestă porcină, fapt declarat de societate autorităților competente în data de 11.07.2007 și recunoscut de autorități în data de 03.08.2007.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2007, la 3 dintre fermele de porcine ale S.C. .X. SRL s-a declanșat o boală contagioasă de pestă porcină, fapt declarat de societate autorităților competente în data de 11.07.2007 și recunoscut de autorități în data de 03.08.2007.

Pentru evaluarea efectivelor de animale ce urmau a fi distruse a fost constituită o Comisie de evaluare în conformitate cu art.4 alin. (2) din H.G. nr. 1415/2004, S.C. .X. SRL avansând toate sumele de bani necesare pentru aplicarea hotărârilor emise de Comandamentul Antiepidiologic .X. și procedând la aplicarea fiecărei măsuri.

Totodată, societatea a întreprins demersuri pentru obținerea despăgubirilor aferente cheltuielilor efectuate în perioada iulie 2007-noiembrie 2007, respectiv a formulat adresa nr. .X./21.11.2007 către DSVSA .X., la care a atașat 24 anexe reprezentând documentația întocmită.

Prin adresa nr..X./13.03.2008, Autoritatea Națională Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor a respins cererea formulată de societate pe motiv că au fost încălcate normele de biosecuritate prevăzute de H.G. nr. 1700/2006 pentru aprobarea Programului strategic privind monitorizarea, controlul și eradicarea pestei porcine clasice în România și Ordinul A.N.S.V.S.A. nr. 292/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind implementarea Hotărârii Guvernului nr. 1.700/2006.

S.C. .X. SRL a fost sancționată contravențional, prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor la normele sanitar-veterinare nr. .X./23.07.2007, pe motivul că *"nu a fost anunțat medicul veterinar oficial despre pierderile prin mortalitate înregistrate începând cu data de 03.07.2007"*, potrivit art.2, lit.a) pct.4 din H.G.nr. 984/2005 privind stabilirea și sancționarea contravențiilor la normele sanitar veterinar și pentru siguranța alimentelor.

Oficializarea epizootiei de pestă porcină clasică s-a realizat prin următoarele documente:

- actul sanitar veterinar de declarare a epizootiei nr.120/03.08.2007, emis de Circumscripția sanitară veterinară zonală X, înregistrat la Direcția Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor .X. sub nr. .X./03.08.2007 – pentru ferma Cenei, în care se menționează că un număr de X capete suine au murit în cursul lunii iulie;
- actul sanitar veterinar de declarare a epizootiei nr..X./07.08.2007, emis de Circumscripția sanitară veterinară zonală .X., înregistrat la Direcția Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor .X. sub nr. .X./08.08.2007 – pentru ferma nr. 2 Igris;
- actul sanitar veterinar de declarare a epizootiei nr..X./23.08.2007, emis de Circumscripția sanitară veterinară zonală .X., înregistrat la Direcția Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor .X. sub nr. .X./23.08.2007 – pentru ferma nr. 1 Igris.

La pag. 49 din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au consemnat că în luna iulie 2007, la 3 dintre fermele de porcine ale S.C. .X.

SRL s-a declanșat o boală contagioasă de pestă porcină *“fapt declarat de societate autorităților competente în data de 11.07.2007 și recunoscut de aceste autorități în data de 03.08.2007”*, confirmând astfel susținerile societății contestatoare.

Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au obligat societatea să colecteze TVA aferentă mortalităților la porcine înregistrate în perioada cuprinsă între data declanșării epizootiei și data recunoașterii acestei epizootii de către autoritățile competente, motivând că *“deși societatea a întreprins demersuri necesare pentru acordarea despăgubirilor aferente cheltuielilor efectuate în perioada iulie 2007-noiembrie 2007, Autoritatea Națională Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor (DSVSA) .X. a respins cererile formulate de societate privind acordarea de despăgubiri pe motiv că au fost încălcate normele de biosecuritate prevăzute de HG nr. 1700/2006 și Ordinul ANSVSA nr. 292/2006 în exploatațiile comerciale profesionale Cenei, Igris II și Igris I ale S.C. .X. SRL .X. pentru anul 2007”*.

În sarcina societății s-a mai reținut că *“exploatațiile de porcine Igris I și Igris II aparținând S.C. .X. SRL au funcționat la momentul declanșării focarelor de pestă porcină clasică fără a fi înregistrate sanitar-veterinar încălcând astfel dispozițiile art. 2 lit. a din Ordinul ANSVSA nr. 62/07.03.2007 pentru aprobarea normei sanitar-veterinare privind procedura de înregistrare și autorizare sanitar veterinară a unităților și a mijloacelor de transport din domeniul sănătății și a bunăstării animalelor”*.

Organele de inspecție fiscală au procedat la analiza și delimitarea costurilor directe (pierderile de animale) ocazionate de izbucnirea focarului de pestă porcină, respectiv a delimitat aceste costuri în funcție de momentul confirmării pestei porcine de către autoritățile abilitate, după cum urmează:

- A. pierderi evaluate de Comisie după data de 04.08.2007, care se referă la animalele numărate fizic de către Comisia de evaluare, însumând .X. lei
- B. mortalități după declararea pestei porcine clasice, evaluate tot după data de 04.08.2007, respectiv valoarea animalelor care au murit după confirmarea pestei porcine și care nu au fost numărate în mod efectiv de Comisia de evaluare, în valoare de .X. lei
- C. mortalități înainte de declararea pestei porcine clasice, respectiv valoarea animalelor care au murit în perioada 11.07.2007-04.08.2007, în valoare de .X. lei.

Prin contestație, S.C. .X. SRL consideră că mortalitățile înregistrate și documentate începând cu data de 11.07.2007 și până la data confirmării pestei porcine se înscriu în categoria cauzelor de forță majoră, contravaloarea acestor mortalități neconstituind livrare de bunuri și ca urmare nu are obligația colectării TVA.

În drept, potrivit prevederilor art. 128 alin. (8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada iulie – august 2007:

„(8) *Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, astfel cum sunt prevăzute prin norme[...]”

coroborate cu pct.6(8) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

„(8) *În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, prin cauze de forță majoră se înțelege:*

a) incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile;

b) război, război civil, acte de terorism;

c) orice evenimente care sunt astfel calificate prin Codul civil, cu excepția situațiilor în care pagubele sunt imputabile.”

Față de prevederile legale, se reține că din punct de vedere al TVA, bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, **nu constituie livrare de bunuri**, deci nu se colectează TVA.

Organul de soluționare a contestației reține că în timpul inspecției fiscale, societatea a solicitat punct de vedere la Direcția Legislație în Domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice care prin adresa nr. .X./27.04.2012, s-a pronunțat în sensul că *”În ceea ce privește regimul TVA aferent mortalităților înregistrate și sacrificării efectivelor de animale din cauza contaminării cu pesta porcină calșică, considerăm că situația descrisă în adresa dvs se încadrează în prevederile art.128 alin.(8) din Codul fiscal, prin urmare nici mortalitățile înregistrate din cauza contaminării și nici sacrificarea efectivelor de animale în cadrul procesului de eradicare a pestei porcine nu constituie livrare de bunuri din perspectiva TVA, astfel încât în astfel de situații nu se impune autocolectarea TVA”*.

Conform Raportului de inspecție fiscală, punctul de vedere a fost prezentat organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală întocmind adresa nr. .X./15.06.2012 către Direcția Legislație în Domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice.

Prin adresa nr. .X./23.08.2012, Direcția Legislație în Domeniul TVA precizează că *”acordarea deductibilității acestor cheltuieli nu este condiționată de acordarea despăgubirilor”* și menționează pct. 1.I. din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 5/2004 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, potrivit căruia *„orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

În același sens, se invocă și prevederile art.14 alin.(1) din Ordonanța nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale”.

Organul de soluționare mai reține că pentru aceleași considerente, respectiv că S.C. .X. SRL nu a respectat normele de biosecuritate prevăzute de H.G. nr. 1700/2006 pentru aprobarea Programului strategic privind monitorizarea, controlul și eradicarea peștei porcine clasice în România și Ordinul A.N.S.V.S.A. nr. 292/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind implementarea Hotărârii Guvernului nr. 1.700/2006 și că exploatațiile de porcine Igris I și Igris II aparținând S.C. .X. SRL au funcționat la momentul declanșării focarelor de pestă porcină clasică fără a fi înregistrate sanitar-veterinar încălcând astfel dispozițiile art. 2 lit. a) din Ordinul ANSVSA nr. 62/07.03.2007 pentru aprobarea normei sanitar-veterinare privind procedura de înregistrare și autorizare sanitar-veterinară a unităților și a mijloacelor de transport din domeniul sănătății și a bunăstării animalelor, mortalitățile din perioada cuprinsă între data declanșării epizootiei și data recunoașterii acesteia de către autoritățile abilitate nu obligă societatea să autocolecteze TVA, în timp ce pentru mortalitățile înregistrate după data confirmării epizootiei au recunoscut situația de forță majoră, deficiențele constatate anterior datei de 04.08.2007 subzistând și după această dată.

Stabilirea în sarcina societății a obligației de a colecta TVA numai pentru mortalitățile înregistrate anterior confirmării oficiale a focarului de pestă porcină clasică, în condițiile în care pentru aceeași situație de fapt, respectiv pentru mortalități înregistrate după data confirmării oficiale a epizootiei nu s-a dispus în sarcina societății o astfel de obligație fiscală, determină existența unei contradicții în propriile constatări, respectiv pentru aceeași situație de fapt, pentru o anumită perioadă se stabilește obligație fiscală, iar pentru o altă perioadă nu se stabilește obligație fiscală, situația de forță majoră fiind cauzată de epizootia care s-a declanșat în luna iulie 2007.

Având în vedere prevederile legale incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale, anterior explicitate, punctele de vedere exprimate de direcția de specialitate și tratamentul diferit aplicat de organele de inspecție fiscală în funcție de perioada înregistrării mortalităților în condițiile în care cauza mortalităților a fost aceeași, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează :

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

coroborat cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,

în sensul că se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./19.02.2013 pentru suma de .X. lei, reprezentând TVA colectată aferentă mortalităților înregistrate anterior confirmării oficiale a focarului de pestă porcină clasică, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza în funcție de prevederile legale incidente, de cele precizate în prezenta decizie, de argumentele contestatarei, avându-se în vedere și dispozițiile art. 14 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**, fapt pentru care urmează să se desființeze parțial decizia de impunere contestată și pentru această sumă.

Pentru considerentele mai sus arătate, în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie și în baza art.216 alin. (1), alin. (3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr. F-MC .X./19.02.2013, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr. F-MC .X./19.02.2013, emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - TVA;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații și aceeași perioadă, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și dispozițiile normative incidente în materie din perioada respectivă.

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

X,
DIRECTOR GENERAL