

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENT NATA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA REGIONALA A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA nr.789 din 26 noiembrie 2013
privind solutionarea contestatiei formulată de S.C. "xxxxxxx" S.R.L.
din comuna xxxxxx, judetul xxxxxx**

Cu adresa nr. xxxxxx/26.08.2013 înregistrata la **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Ploiesti** sub nr.xxxxx/27.08.2013, **Administratia Judeteana a Finantelor Publice xxxxxx** a înaintat dosarul contestatiei formulata de **Societatea Comerciala "xxxxxxxxxxx" S.R.L.** din comuna xxxxxx, **judetul xxxxxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr .F-IL xxxxxx din data de 11 iunie 2013*, act administrativ fiscal întocmit de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala xxxxxx.

Societatea Comerciala "xxxxxxxx" S.R.L. are sediul social în comuna xxxxx, xxxxxx, xxxxxx cod postal xxxxxx judetul xxxxxx, este înregistrata la Oficiul Registrului Comertului xxxxxx sub nr. xxxxxx si are codul unic de înregistrare fiscala xxxxx cu atribut fiscal **RO**.

Organul competent de solutionare a contestatiei este **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Ploiesti** prin Biroul Solutionare Contestatii, conform prevederilor H.G. nr. 520/24.07.2013 privind organizarea si functionarea A.N.A.F. si Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr. 1104/01.08.2013.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **x lei**, din care:

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei;
- accesorii de plata (dobânzi/majorari si penalitati de întârziere) in suma de x lei.

Contestatia a fost depusa în termenul legal de 30 zile prevazut de art. 207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societatii contestatoare in data de xx.xx.xxxx, iar contestatia a fost depusa si înregistrata la D.G.F.P. xxxxxx sub nr. xxxxxx/xx.xx.xxxx.

Procedura fiind îndeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele (citat):

"[...]Subscrisa S.C. xxxxxxxxS.R.L., [...], reprezentata prin imputernicit xxxxxxxx în calitate de manager financiar, formuleaza prezenta CONTESTATIE împotriva Deciziei De Impunere F-IL xxxx/11.06.2013 si Raportului de inspectie fiscalaF-IL xxxxx/11.06.2013 [...]si solicita

1. sa anuleze Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala în ceea ce priveste

(a) refuzul la rambursare a sumei de x RON cu titlu de taxa pe valoarea adaugata ca urmare a controlului ulterior desfasurat pentru solutionarea deconturilor cu suma negativa de TVA cu optiune de rambursare aferente perioadei 01.06.2012 -30.11.2012 si ca urmare a controlului anticipat desfasurat pentru solutionarea deconturilor cu suma negativa de TVA cu optiune de rambursare aferente perioadei 01.12.2012 - 31.03.2013;

(b) stabilirea în mod nelegal în sarcina Societatii a sumei de x RON reprezentând accesoriiaferente debitului principal de la punctul (a) de mai sus;

2. sa ramburseze Societatii suma de x RON cu titlu de taxa pe valoarea adaugata considerata nedeductibila ca urmare a controlului ulterior desfasurat pentru solutionarea deconturilor cu suma negativa de T.V.A. cu optiune de rambursare aferente perioadei 01.06.2012 - 30.11.2012 si ca urmare a controlului anticipat desfasurat pentru solutionarea deconturilor cu suma negativa de T.V.A. cu optiune de rambursare aferente perioadei 01.12.2012 -31.03.2013, astfel cum este mentionata la punctul i (a) de mai sus;

3. sa exonereze Societatea de la plata sumei de 863 RONreprezentând accesorii aferente debitului principal de la punctul I (a) de mai sus.

[...]

Activitatea consta în procesarea subproduselor de origine animala nedestinate consumului uman provenite din procesul de abatorizare si obtinerea de faini proteice si grasime animala, în scopul realizarii activitatii, societatea colecteaza subproduse de origine animala nedestinate consumului uman de la abatoare, reprezentând materia prima.

Animalele sacrificate în abatoare provin din fermele proprietatea abatoarelor. În ferme si în abatoare se înregistreaza mortalitati, denumite în continuare subproduse de categoria a 2-a („CAT 2”), care în conformitate cu Normele sanitar-veterinare în vigoare, în vederea obtinerii unor produse de categoria a 3-a, nu se pot procesa împreuna cu subproduse de categoria a 3-a („CAT 3”).

Pentru a putea colecta si procesa CAT 3, Societatea a încheiat contracte cu societati ce detin abatoare s ferme pentru preluarea atât a CAT 3, cât s CAT 2.

Societatea are încheiate contracte pentru transportul si incinerarea CAT 2 cu furnizori autorizat Furnizorii emit lunar facturi pentru transport s incinerare CAT 2 pe numele Societatii.

[...] în urma unei inspectii pe rambursare TVA, inspectorii au considerat ca TVA aferenta cheltuielilor de transport si incinerare CAT 2 este nedeductibila întrucât nu este aferenta unor operatiuni taxabile.

Ulterior, materia prima astfel achizitionata s-a procesat, iar produsele finite au fost mai departe livrate catre clienti interni, pentru care Societatea a colectat T.V.A. dar în special catre clienti externi, pentru care Societatea a raportat livrari intra-comunitare scutite.[...]

Conform contractelor încheiate de Societate cu furnizorii (Anexa nr. 3), acestia au emis facturi pentru serviciile prestate, iar Societatea a înregistrat aceste achizitii în evidentele fiscale si în raportarile efectuate ca achizitii locale de servicii, pentru care Societatea a dedus suma de TVA înscrisa în facturi.

În urma verificarilor efectuate de catre organele de inspectie fiscala, Societatii i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA în suma de x RON aferenta achizitiilor de servicii de transport si incinerare pe motiv ca nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile, subprodusele CAT 2 nefiind rezultate din procesul de fabricatie a produselor finite obtinute de Societate. Astfel, organele de control sustin ca Societatea a încalcat prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal (denumita în continuare „Codul Fiscal”).

În consecinta, organele de control au respins dreptul de deducere a TVA în suma de x RON si au stabilit sume suplimentare reprezentând accesorii aferente, din care Societatea înțelege sa conteste suma de x RON reprezentând TVA aferenta achizitiilor de servicii de transport si incinerare si accesorii aferente.[...]

Societatea invoca in sustinere prevederile art 145 alin. (2), lit. a) art 129 alin. (4) din Legea 571/2003 si pct. 7 alin. (6) din H.G. 44/2004.

[...] Astfel, conform prevederilor de mai sus, daca persoana impozabila poate face dovada ca serviciile prestate în mod gratuit sunt strâns legate de desfasurarea activitatii sale economice, se considera ca respectivele servicii nu sunt asimilate unei prestari de servicii efectuata cu plata, iar T.V.A. aferenta Achizitiilor pentru prestarea serviciilor este deductibila.

[...] Mentionam ca prestarea de servicii de transport si incinerare a produselor categoria a 2-a este strâns legata de activitatea de productie a Societatii, iar preluarea fara plata a subproduselor din categoria a 2-a este rezultatul unor negocieri contractuale conform contractelor încheiate (Anexa nr. 6).

În activitatea de colectare si neutralizare a subproduselor de origine animala nedestinate consumului uman, CAT 3 nu se poate prelua fara colectarea si a CAT 2. Activitatea de colectare si incinerare a CAT 2 este strâns legata de activitatea de colectare si procesare CAT 3. iar cea din urma nu se poate desfasura fara prima.

Din punct de vedere comercial valoarea CAT 3 este pozitiva, pe când valoarea CAT 2 este negativa. Astfel, pentru CAT 3 care este folosita ca materie prima, se plateste un pret care include si colectarea, transportul si incinerarea CAT 2. Practica în domeniul de activitate al Societatii, care este aceeași si în cazul concurentilor Societatii, este aceea ca subprodusele CAT 3 nu se pot prelua fara preluarea si a subproduselor CAT 2.

Asa cum am mentionat, pretul calculat pentru valoarea CAT 3 include si reflecta valoarea comerciala a întelegerii la pachet (CAT 3 + CAT a 2 respectiv colectarea si neutralizarea întregii cantitati de subproduse CAT 3 si CAT 2. Transportul si incinerarea CAT 2 se considera în costul de productie si calculatia pretului produsului finit. Dupa cum vom demonstra mai jos, activitatea Societatii înseamna colectarea si neutralizarea CAT 3 si CAT 2.

Activitatea furnizorilor de servicii de incinerare CAT 2 se incadreaza în acelasi cod CAEN 3821 -Tratarea si eliminarea deseurilor nepericuloase, iar activitatea de colectare CAT 2 in codul CAEN 3811 - Colectarea deseurilor nepericuloase. [...]

Asadar, dorim sa subliniem faptul ca obiectul de activitate al Societatii include si colectarea si tratarea si eliminarea subproduselor CAT 2, fiind strâns legate de activitatea de colectare si neutralizare subproduse CAT 3.

Considerând cele de mai sus, Societatea a îndeplinit cerintele privind substanta operatiunilor conform cu art. 145 alin. (2), lit. a) din Codul Fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere, acest aspect nefiind pus la îndoiala de catre organele de inspectie fiscala, acestea afirmând ca „operatiunile efectuate de societate se încadrează în obiectul de activitate prevazut în statutul societatii”. De asemenea, asa cum am demonstrat mai sus, serviciile constând în colectare si incinerare subproduse CAT 2. prestate în mod gratuit de Societate prin subcontractori autorizati, sunt strâns legate de desfasurarea activitatii economice a Societatii, iar TVA aferenta serviciilor achizitionate este deductibila.[...]

II. Din Decizia de impunere nr. F-IL xxx/11.06.2013, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspectie fiscala nr. F-IL xxxx /11.06.2013, rezulta urmatoarele:

Obiectul principal de activitate al societatii comerciale contestatoare este "Fabricarea produselor din carne(inclusiv din carne de pasare)" – cod CAEN 1013.

" 4.1. Operatiuni la intern:

Actuala verificare a cuprins perioada 01.06.2012-31.03.2013

Verificarea s-a efectuat în baza actelor si a documentelor puse la dispozit de societate, respectiv facturi fiscale, avize de expedit documente de încasa si placi, jurnale T.V.A. de vânza si cumpaa deconturi de T.V.A., balant de verificare.[...]

Verificarea s-a efectuat cu respectarea Metodologiei de inspectie fiscala transmisa de A.N.A.F. sub nr. 302768/2007 (fisa analiza T.V.A. colectata - anexa nr.1fisa analiza T.V.A. deductibila - anexa nr. 2. fisa analiza TVA suma negativa- anexa nr. 3.

Prin decontul T.V.A. aferent lunii martie 2013, înregistrat la Administrat Finant Publice a Municipiului Slobozia sub nr, xxxxxxxx 25.04.2013, operatorul economic solicita la rambursare T.V.A. in suma negativa de x lei care provine din achizit de materii prime, achizitii presta servicii, utilitati si alte materiale necesare desfasurarii activitatii.[...]

Diferenta T.V.A. constata la verificare in suma de 91.400 lei se compune din:[...]

- x lei reprezinta T.V.A. deductibila înregistrata de operatorul economic in perioada august 2012-martie 2013 aferenta achizitiilor de prestari servicii constând in activitati de incinerare, neutralizare si transport a produselor categoria a-II-a transportate direct de la furnizorii de materii prime (xxxxxxxxxxx., xxxxxxxx si fermele afiliate) care nu sunt rezultate din procesul de fabricatie a produselor finite obtinute de S.C xxxxxxxxxx S.R.L. nefiind destinate utilizarii in folosul opertiunilor taxabile , încalcând astfel prevederile art. 145, alin 2, litera a) din Legea 571/2003(A).Subprodusele categoria a II a pentru care operatorul economic efectueaza pe cheltuiala sa transportul acestora de la furnizori, direct la firmele de incinerare si suporta cheltuielile de incinerare, nu sunt rezultatul activitatii sale economice, acestea fiind rezultatul firmelor furnizoare de materii prime respectiv S.C xxxxxxxxxx .RO S.R.L., S.C xxxxxxxxxx S.R.L si fermele afiliate.Asa cum prevede punctul 3.1 din contractul încheiat cu S.C xxxxxxxxxx S.R.L. din data de 16.07.2012.[...]

De asemenea, s-a constata ca subprodusele categoria a-II-a nu au contribuit la realizarea de venituri, acestea nefiind introduse in procesul de febricatie al produselor finite obtinute de catre S.C xxxxxxxxxxxxxx S.R.L drept urmare cheltuielile cu transportul si incinerarea acestora sunt cheltuieli nedeductibile si in mod implicit nu se poate admite deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii"[...]

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si având în vedere legislatia în vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

Prin **Raportul de inspectie fiscala** încheiat în data de **11.06.2013** de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Ialomita la S.C.xxxxxxxxxxxxxx SRL, a fost verificata taxa pe valoarea adaugata din perioada ianuarie - martie 2013 ca urmare a depunerii decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii martie 2013, stabilindu-se obligatii fiscale de plata suplimentare în suma totala de **x lei**,din care:

- x lei TVA de plata;
- x lei accesorii aferente TVA de plata.

Societatea desfasoara activitate de fabricare a produselor din carne, respectiv activitatea consta în procesarea subproduselor de origine animala nedestinate consumului uman provenite din procesul de abatorizare (materie prima) si obtinerea de faini si proteice si grasime animala.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de **x lei** aferenta facturilor achizitionate de societatea comerciala cu prestari de servicii constand in activitati de incinerare, neutralizare si transport a produselor categoria a-II-a transportate direct de la furnizorii de materii prime care nu sunt rezultate din procesul de fabricatie a produselor finite obtinute de S.C xxxxxxxxxxxxxx S.R.L., nefiind astfel destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Societatea contesta obligatia privind TVA stabilita suplimentar si **sustine** ca aceste servicii de transport si incinerare sunt strins legate de obiectul de activitate al societatii (procesarea subproduselor de origine animala nedestinate consumului uman) si au fost prestate in baza unor prevederi contractuale, astfel ca in mod eronat nu a fost dat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

În fapt, societatea colectează de la abatoare subproduse de origine animală nedestinate consumului uman, denumite produse de categoria a III-a, materie primă care se procesează și din care se obțin produse finite (faini proteice și grăsimi animală) care sunt livrate atât în țară cât și în comunitate.

În acest scop, societatea a încheiat contracte cu furnizorii de materii prime, respectiv S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx RO SRL xxxxxxxx, cu S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL și cu fermele afiliate, la dosarul contestației fiind depusă copia contractului de vânzare cumpărare nr.xx/20.07.2012 dintre S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL xxxxxxxx în calitate de vânzător și S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL în calitate de cumpărător, în care obiectul contractului este reprezentat de:

- colectarea de către cumpărător de la vânzător a subproduselor de origine animală nedestinate consumului uman, categoria III, la prețul stabilit prin contract;
- ridicarea gratuită de către cumpărător a animalelor moarte (pasări și porci), denumite categoria II.

Asadar, se reține faptul că societatea achiziționează produse de origine animală ce fac obiectul contractului, separat pe două categorii. O categorie (cat. a-3-a) este folosită ca materie primă pentru activitatea societății și o categorie (cat. a-2-a) este ridicată, transportată și neutralizată de către societate conform clauzelor contractuale, pe cheltuiala S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL.

Rezultă astfel că produsele din cat. a-2-a nu sunt folosite ca și materie primă, întrucât nu pot fi comercializate ulterior și nu sunt rezultatul procesului de producție al societății.

În vederea ridicării, transportului și neutralizării acestor produse de cat. a-2-a, societatea contestatoare încheie acorduri cu societăți ce dețin mijloace de transport specializate și societăți ce dețin autorizații și spații pentru neutralizarea produselor de origine animală (S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL, S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx, etc.), pe cheltuiala S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL.

Astfel, pentru facturile emise de aceste societăți către societatea contestatoare reprezentând c/valoarea transportului produselor categoria II de la furnizori direct la firmele de incinerare și c/valoarea incinerării produselor, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de **x lei**, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, considerând că aceste produse nu sunt rezultatul activității sale economice, nu au contribuit la realizarea de venituri, acestea nefiind introduse în procesul de fabricație al produselor finite.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile”.

Ulterior depunerii contestației, societatea a transmis adresa nr. xxxxx/24.09.2013 înregistrată la DGRFP xxxxxx sub nr.xxxxxx/27.09.2013, la care se anexează actul adițional nr.3 la contractul de vânzare cumpărare nr.xxxx/20.07.2012 încheiat cu S.C. xxxxxxxxxxxxxxxx SRL xxxxxxxxxxxxxxxx, prin care s-au modificat prevederile referitoare la obiectul contractului, respectiv *“Costul cumpărătorului legate de colectarea și incinerarea CAT II este calculat și inclus în prețul de vânzare al CAT III de - EUR / tonă”.*

De asemenea, la capitolul “Valoarea contractului” se prevede că prețul de vânzare al produselor CAT III (materie primă) cuprinde și toate costurile cumpărătorului privind colectarea și incinerarea CAT II.

Astfel, conform acestor prevederi contractuale, societatea contestatoare cumpărătoare va ridica de la societatea vânzătoare mortalitățile, denumite produse CAT II, însă în prețul de vânzare al produselor CAT III (materie primă) este inclus și costul cumpărătorului legate de colectarea și incinerarea CAT II, inclusiv TVA (mortalități).

De asemenea, în contestația formulată se susține că *“Astfel, pentru CAT 3 care este folosită ca materie primă, se plătește un preț care include și colectarea, transportul și incinerarea CAT 2”* și *“[...] prețul calculat pentru valoarea CAT 3, include și reflectă valoarea comercială a întregii pachet (CAT 3 + CAT 2), respectiv colectarea și neutralizarea întregii cantități de subproduse CAT 3 ȘI CAT 2.”*

In concluzie, întrucât în prețul de cumpărare al materiei prime, CAT III, societatea contestatoare achită societății vânzătoare și costurile cu transportul și incinerarea CAT II, inclusiv TVA, rezultă că nu se mai justifică achitarea de către societatea a aceluiași costuri, inclusiv TVA, facturate de societățile prestatoare S.C. xxxxxxxx SRL și S.C.xxxxxxxx SRL.

Drept urmare, S.C. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx SRL nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **x lei** înscrisă în facturile emise de cei doi prestatori, întrucât nu este destinată operațiunilor taxabile ale societății comerciale, astfel că **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru această taxă, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **x lei**, calculate conform prevederilor art.119 alin(1), art.120 alin(1) și art 120¹ din O.G.nr.92/2003.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulata de S.C. Xxxxxxxxxxxx S.R.L., cu sediul în localitatea xxxxxx, Tarla xxxx, Parcela xxxxx în județul xxxxxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IL xxxxx/11.06.2013*, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** pentru suma de **x lei** reprezentand:
 - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei;
 - accesorii de plata (dobânzi/majorari de întârziere) in suma de x lei.

2. Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac, dar poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, în termen de 6(sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,