

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 571 din 13 iunie 2012**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "X" S.A.**  
**din municipiul A, județul B**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului B a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală B, prin adresa nr. .... din 27 aprilie 2012 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr...../27 aprilie 2012, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "X" S.A.** din municipiul A, județul B, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F–C ..... din 30 martie 2012*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală nr.F–C ..... încheiat la data de 30 martie 2012* de consilier și inspector din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de 04 aprilie 2012.

În conformitate cu prevederile *art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. B a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. B – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor *art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală* – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr.313/19 aprilie 2012 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr. ..../23 aprilie 2012, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "X" S.A. are sediul social în municipiul A, Str. Y, Nr.Y, județul Y, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. XX și are codul unic de înregistrare fiscală **XX** cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei – *din care:*  
– *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* ..... lei;  
– *accesorii de plată aferente TVA* ..... lei.

***Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:***

**I. – *Sușținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):***

*"Subscrisa SC X SA, [...], formulăm în baza dispozițiilor art.205–207 C.pr.fiscală, prezenta*

**C O N T E S T A Ț I E**

*Împotriva deciziei de impunere nr.F–C ...../30.03.2012 întrucât considerăm că este nelegală și netemeinică în ceea ce privește:*

– diminuarea TVA deductibile aferentă decontului ..... din 14.06.2011 cu suma de ..... RON aferentă tranzacțiilor încheiate cu SC D SRL (..... RON) și SC F SRL (..... RON);  
– diminuarea TVA deductibile aferentă decontului ..... din 25.07.2011 cu suma de ..... RON aferentă tranzacțiilor încheiate cu SC F SRL.  
– diminuarea TVA deductibile aferentă decontului ..... din 24.10.2011 cu suma de ..... RON aferentă tranzacțiilor încheiate cu SC F SRL;

– stabilirea TVA suplimentare de colectat în sumă totală de ..... RON din care, TVA aferentă cheltuielilor de înființare cultură de floarea-soarelui pe o suprafață de ..... ha (..... RON), TVA aferentă cheltuielilor de înființare cultură de porumb pe suprafața de ..... ha (..... RON) și TVA aferentă diferenței de venituri rezultate ca urmare a unor producții medii la hectar, calculată la suma de ..... RON.

– calcularea de accesorii pentru TVA mai sus menționată;

Solicităm admiterea contestației, anularea parțială a deciziei de impunere și pe cale de consecință: acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ..... RON pentru cele trei deconturi, înlăturarea TVA calculată suplimentar în sumă de ..... RON pentru decontul ...../24.10.2011 precum și înlăturarea accesoriilor calculate pentru această sumă, pentru următoarele considerente:

1. În ceea ce privește diminuarea TVA de rambursat cu suma totală de ..... RON, TVA aferentă tranzacțiilor încheiate cu SC D SRL și SC F SRL, apreciem de asemenea că operațiile comerciale sunt certe și REALE, punctul de vedere al organelor de inspecție nefiind fundamentat și bazându-se pe speculații.

Faptul că SC D SRL a ținut o altă evidență contabilă proprie, că din această evidență proprie rezultă stocuri mai mici decât mărfurile livrate efectiv către SC X SA nu poate fi imputat acesteia din urmă și nu trebuie să afecteze obligațiile fiscale ale subscrisei.

Faptic, marfa livrată se regăsește încă, parțial, în stocul subscrisei, deci nu se poate concluziona în mod just și legal că operațiunile economice nu ar fi reale și pe cale de consecință să fie refuzată rambursarea TVA.

[...] În ceea ce privește raporturile comerciale cu SC F SRL, speculațiile organelor de control sunt și mai clare. Neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă prestațiilor efectuate cu acest partener, pe considerentul că această închiriere nu era în folosul operațiunilor taxabile ale societății, nu poate fi acceptată, fiind nefondată. Activitatea principală a SC X SA este reprezentată de culturile vegetale, societatea lucrând peste ..... de hectare la nivelul anului 2011. Or, în aceste condiții, este evident că operațiunile desfășurate în acest sector de activitate, printre care și prestarea efectivă a lucrărilor agricole necesare înființării, menținerii, dezvoltării și recoltării culturilor, sunt taxabile. [...]. De altfel, inspectorii nu prezintă nici temeiul legal pentru această măsură, astfel încât apreciem că este evident nelegală și trebuie înlăturată.

În ceea ce privește sumele de ..... RON, reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de înființare cultură de floarea-soarelui pe o suprafață de ..... ha și ..... RON, reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de înființare cultură de porumb pe suprafața de ..... ha, considerăm că în mod greșit a fost dispusă colectarea suplimentară a acestor sume, întrucât este vorba despre o producție ce nu a fost niciodată valorificată de societate, iar toate calculele efectuate de departamentul contabil al societății au fost făcute la prețuri fără TVA, întrucât se introdusesse taxarea inversă pentru produsele cerealiere.

Mai mult decât atât, în virtutea dispozițiilor art.128 alin 8 litera a C.fiscal, bunurile furate nu constituie livrări de bunuri, deci nu trebuia calculată și colectată această taxă.

În ceea ce privește suma de ..... RON reprezentând TVA aferentă diferenței de venituri rezultate ca urmare a diferențelor dintre producțiile medii la hectar obținute de societate și producțiile medii la hectar înregistrate la nivelul întregului județ, apreciem că această măsură este profund nelegală și netemeinică.

În primul rând este evident că pentru stabilirea producțiilor medii pe județ, sunt luate în considerare producții care sunt și sub acea medie și peste acea medie. SC X SA are producții sub medie, care analizate împreună cu producțiile celorlalți agricultori din județ, conduc la acea medie. Care este raționamentul și fundamentul juridic pentru care se impozitează MEDIA pe județ, în loc de producția obținută? În cazul producțiilor peste medie, se taxează doar la valoarea mediei? Evident că NU! Ar fi nelegal să nu taxezi o producție și livrări peste acel nivel, dar la fel de nelegal este să calculezi taxe în plus, pentru a ajunge la acel nivel.

TVA este un impozit indirect, un impozit pe consum. Cum să calculezi, empiric, TVA pe ceva ce nu ai realizat, ce nu ai introdus în circuitul economic, ce nu a fost consumat?

Considerăm că măsura dispusă nu are fundament legal, încălcând grav principiile de drept în general și cele de drept fiscal în mod special.

De asemenea, calcularea de penaliți de întârziere este nelegală, dat fiind faptul că la 07.12.2011 a fost deschisă procedura insolvenței împotriva subscrisei, dată de la care se suspendă de drept orice calcul de dobânzi sau penalități de întârziere, prin efectul legii.

Solicităm admiterea contestației.

În drept, Codul Fiscal, Codul de Procedură Fiscală și normele de aplicare ale acestora. [...]."

**II. – Din Decizia de impunere nr.F–C ..... din 30 martie 2012, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală nr.F–C ..... din 30 martie 2012, rezultă următoarele:**

\* Inspecția fiscală, finalizată la data de 30 martie 2012, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie – 30 septembrie 2011 în vederea soluționării deconturilor de TVA cu sumă

negativă și opțiune de rambursare aferente acestei perioade, depuse și înregistrate la organul fiscal teritorial.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-C ..... din data de 30 martie 2012 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr.F-C ..... din 30 martie 2012.

În acest Raport, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citat):

"[...] **La data de 31.05.2011**, conform balanței de verificare încheiate, societatea înregistrează **T.V.A. de recuperat** în valoare de ..... lei, reflectată în soldul contului 4424 "TVA de recuperat", compusă din:

– ..... lei, reflectată în balanța de verificare la 31.03.2011 și solicitată la rambursare prin decontul întocmit pentru luna martie 2011, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr...../22.04.2011, **soluționată prin RIF nr.F-C .....**/28.11.2011.

– ..... lei, reprezentând TVA de rambursat înregistrat de societate în evidența contabilă, respectiv în jurnalele de cumpărări și balanțele de verificare pentru perioada 01.04.2011 – 31.05.2011. Precizăm că suma solicitată la rambursare prin decontul întocmit pentru luna mai 2011, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr...../14.06.2011, care face obiectul prezentei inspecții fiscale este de..... lei, mai mult cu ..... lei decât cea înregistrată în contabilitate.

[...] În intervalul de timp verificat (01.04.2011 – 31.05.2011) unitatea a dedus T.V.A. în sumă totală de ..... lei, a colectat TVA în valoare de ..... lei, rezultând TVA de recuperat de ..... lei (anexa nr.1).

#### **a) Referitor la TVA deductibilă**

[...] Față de TVA deductibilă stabilită de societate în sumă de ..... lei la control s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de ..... lei, rezultând **o diferență suplimentară** în valoare de ..... lei (contestată). Suma de ..... lei se compune din:

– ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată dedusă de pe factura nr...../06.05.2011, având înscris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor": "FOLPLANT 231 îngrășământ ecologic-plante și sol" – furnizor SC D SRL ..... CUÎ XX (anexa nr.4).

În urma verificărilor efectuate au rezultat următoarele:

– urmare solicitării organelor de inspecție fiscală pentru furnizarea de informații privind datele înscrise în declarația 394, din listingul pus la dispoziție de Serviciul Județean de Informații Fiscale apare o diferență TVA la semestrul I 2011 în sumă de ..... lei în sensul că SC X SA a declarat achiziții de la SC D SRL în valoare totală de ..... lei, (..... lei valoare fără TVA, ..... lei TVA aferentă) furnizorul nedeclarând livrările către unitatea verificată;

– din baza de date ANAF și INFOPC a reieșit faptul că SC D SRL este societate radiată din data de 21.07.2011. Activitatea principală este aceea de "Activități de consultanță pentru afaceri și management". Ultimele declarații depuse privind obligațiile la bugetul general consolidat sunt în data de 03.08.2009, ultimul decont de TVA depus este în data de 24.04.2009. De asemenea, ultima declarație informativă [...], formular 394 depusă este aferentă semestrului II 2008, iar ultimul bilanț depus este pentru anul 2008;

– prin raportul de inspecție fiscală întocmit în data de 28.11.2011 organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere TVA aferentă aprovizionărilor de la SC D SRL ..... urmare solicitării și efectuării unui control încrucișat. Organele de control din cadrul AIF ..... au transmis procesul-verbal nr...../26.07.2011 din care au rezultat următoarele constatări:

– SC D SRL nu își mai desfășoară activitatea la sediul declarat din com.Y, jud.Y;

– prin sentința nr..... din data de 27.01.2011 pronunțată de judecătorul sindic desemnat de Tribunalul ..... în dosarul nr...../114/2010, unitatea a intrat în insolvență [...]. Prin sentința Tribunalului ..... nr...../26.05.2011 s-a dispus închiderea procedurii insolvenței și radierea debitorului SC D SRL.

Au fost prezentate la control un număr de 9 (nouă) avize de însoțire a mărfii care totalizează ..... litri FOLPLANT 231. Avizele nr.Q și R poartă data de 01.05.2011, iar la rubrica mijloc de transport este menționat același auto nr.S. Avizele nr.Y, X și Z nu au înscrise datele efectuării livrărilor respective. [...].

Având în vedere cele prezentate mai sus, datele înscrise în factură, avize și note de recepție nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale în vederea îndeplinirii condițiilor necesare exercitării dreptului de deducere a TVA de către societate.

[...] De asemenea, având în vedere procesul-verbal întocmit de organele de control din cadrul AIF ..... precum și datele din baza ANAF și INFOPC din care rezultă că unitatea verificată a avut un comportament de contribuabil inactiv, pentru achizițiile în sumă totală de ..... lei efectuate de către SC X SA de la SC D SRL, **la control nu s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de ..... lei** în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

De asemenea, a fost avută în vedere și Decizia nr.V a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României [...].

– ..... lei - TVA dedusă din factura nr...../13.04.2011 și nr...../16.05.2011 furnizor SC .. SRL ..... Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ..... din următoarele considerente:

– în data de 18.03.2011 a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.16 între SC F SRL ....., în calitate de locator-proprietar și SC X SA, în calitate de beneficiar. Obiectul contractului îl reprezintă dreptul de folosință a 15 utilaje ([...]) de către beneficiar puse la dispoziție de către locator. Prețul contractului a fost stabilit la .... euro/lucrare agricolă/hectar, la care se adaugă TVA, factura fiind calculată în lei la cursul euro al BNR din data încheierii procesului verbal de recepție al lucrărilor efectuate.

[...] – precizăm că în anul 2011 SC X SA a mai avut încheiate contracte de închiriere utilaje cu trei persoane fizice, [...].

[...] – precizăm că unitatea deține, la rândul ei, în patrimoniu utilaje agricole, după cum reiese din evidența contabilă și situației anexe la prezentul;

– suprafața cultivată în anul 2011, conform documentelor puse la dispoziție a fost de ..... ha;

– organele de inspecție fiscală au făcut o analiză comparativă cu anul 2010, rezultând următoarele:

– în anul 2010 suprafața cultivată a fost de 4.375 ha, aproximativ aceeași cu cea cultivată în anul 2011, respectiv ..... ha;

– pe parcursul lucrărilor agricole în anul 2010 a fost derulat un singur contract de închiriere cu persoana fizică [...] al cărui obiect îl reprezintă închirierea a 3 (trei) utilaje agricole, iar în anul 2011 au fost încheiate 4 (patru) contracte de închiriere din care 3 (trei) cu diverse persoane fizice (totalizând un nr. de 7 utilaje agricole) și unul cu SC F SRL totalizând un nr. de 15 utilaje agricole;

– cheltuielile cu motorina se ridică la nivelul de .. lei în anul 2010 (până în septembrie), iar în anul 2011 (până la septembrie) cheltuielile cu motorina se situează la un nivel apropiat cu cel aferent anului 2011, respectiv de .. lei. În mod normal în anul 2011 cheltuielile cu combustibilul ar fi trebuit să crească în mod considerabil în condițiile în care beneficiarul contractelor de închiriere, în speță SC X SA avea obligația să suporte combustibilul necesar funcționării tuturor utilajelor închiriate, așa cum se stipulează în contractele de închiriere;

– în anul 2010 societatea a desfășurat activitate cu un nr. de ..... salariați – mecanici agricoli, iar în anul 2011 numărul acestora a fost tot de .....

– recapitulând, se constată că în anul 2011 activitatea s-a desfășurat în condiții aproximativ asemănătoare cu cele din anul 2010, respectiv suprafața cultivată (..... ha în 2011, ..... ha în 2010), menținerea aceleiași număr de salariați - mecanici agricoli în condițiile în care derularea contractelor cu cei patru prestatori ([...]) presupunea implicarea unui număr sporit de angajați care să lucreze pe utilajele închiriate, producția aceluiași culturi: [...] pe terenuri agricole situate în județul B și județul Dâmbovița;

– precizăm totodată că valoarea totală a facturilor primite în anul 2011 de la acest furnizor ce decurg din contract se ridică la nivelul sumei de .. lei inclusiv TVA, sumă ce nu a fost achitată de către SC X SA;

[...] – față de cele prezentate anterior, nu se justifică necesitatea și oportunitatea închirierii utilajelor de la SC F SRL, astfel încât organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă celor două facturi de prestări, considerând că nu sunt în interesul operațiunilor sale taxabile. Au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

[...] **În concluzie**, pentru perioada verificată, TVA deductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală este în valoare de ..... lei, **mai puțin cu ..... lei (sumă contestată)** decât cea determinată de societate.

[...] **La data de 30.06.2011**, conform balanței de verificare încheiate societatea înregistrează T.V.A. de recuperat în valoare de .. lei, reflectată în soldul contului 4424 "TVA de recuperat", compusă din:

[...] – .. lei reprezentând TVA de rambursat aferentă perioadei 01.06.2011 – 30.06.2011. [...].

[...] În intervalul de timp verificat (01.06.2011 – 30.06.2011) unitatea a dedus T.V.A. în sumă de ..... lei, a colectat TVA în valoare de ..... lei, rezultând TVA de recuperat de .. lei (anexa nr.1).

[...] **La control nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de ..... lei (contestată)** – TVA dedusă din factura nr...../14.06.2011 furnizor SC F SRL ..... Similar perioadei aprilie–mai 2011 și în luna iunie 2011 unitatea a înregistrat pe cheltuieli și TVA deductibilă aferentă contravaloarea facturii ...../14.06.2011 reprezentând prestări servicii–închiriere utilaje conform contract. Din aceleași motive precizate la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei aprilie–mai 2011 organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ..... lei considerând că operațiunea în cauză, respectiv închirierea de utilaje nu este în folosul operațiunilor sale taxabile.

[...] **La data de 30.09.2011**, conform balanței de verificare încheiate societatea înregistrează T.V.A. de recuperat în valoare de ..... lei, reflectată în soldul contului 4424 "TVA de recuperat", compusă din:

[...], la control nu s-a acordat drept de deducere pentru valoarea totală de ..... lei (anexa nr.4), reprezentând:

[...] – ..... lei (**sumă contestată**) – TVA dedusă din factura nr.580/08.07.2011 și factura nr...../13.07.2011 furnizor SC F SRL ..... Similar perioadei aprilie–iunie 2011 și în luna iulie 2011 unitatea a înregistrat pe cheltuieli și TVA deductibilă aferentă contravaloarea facturilor menționate mai sus reprezentând prestări servicii–închiriere utilaje conform contract. Așa cum am prezentat și la perioada aprilie–iunie 2011, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ..... lei considerând că operațiunea în cauză, respectiv închirierea de utilaje nu este în folosul operațiunilor sale taxabile.

[...] **b) Cu privire la TVA colectată**

[...] La control au fost stabilite **sume suplimentare** în sarcina contribuabilului în valoare totală de ..... lei (anexa nr.4), după cum urmează (**din care se contestă suma de ..... lei**):

[...] – ..... lei (**sumă contestată**) reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu materialele și serviciile efectuate (plus marja de profit) pentru înființarea culturii de floarea-soarelui pe suprafața de 100 ha de pe raza comunei ....., jud.Dâmbovița.

[...], în ceea ce privește cultura de floarea soarelui s-a constatat că la ferma Q, mai exact pe raza comunei F, au fost însămânțate și terenuri pe care societatea nu le avea în arendă, [...], iar cheltuielile cu înființarea și întreținerea culturii de floarea soarelui de pe o suprafață de 100 ha au fost stocate în contul 331 pe seama producției în curs de execuție (simbol cont 711), recolta fiind ridicată de SC F SRL. SC X SA a apreciat faptul că este în primul rând vina celor patru (foști) angajați care cunoșteau faptul că societatea nu are contracte de arendă pe acea suprafață de teren și totuși au dispus și efectuat lucrările agricole.

[...] Menționăm că scăderea din gestiune a producției în curs s-a efectuat în luna septembrie 2011 prin articol contabil 473 (decontări din operații în curs de clarificare) = 331 ( produse în curs de execuție) cu valoarea de ..... lei.

Utilizarea articolului contabil sus-menționat a condus la diminuarea nelegală și nejustificată a stocului de produse în curs de execuție [...] în valoare de ..... lei, deși potrivit aspectelor detaliate anterior societatea a determinat care este cauza lipsei din gestiune (respectiv neglijența salariaților proprii), acționând, de altfel, în consecință. Precizăm că baza de calcul la care s-a colectat TVA este în sumă de ..... lei, scăzându-se suma de ..... lei reprezentând arenda pe care societatea a achitat-o sub formă de grâu din recolta 2011 și la care a colectat TVA.

Au fost încălcate astfel prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu art.137 (1) lit.c) și art.140 alin.(1) din același act normativ.

[...] – ..... lei (sumă contestată) reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu materialele și serviciile efectuate pentru înființarea culturii de porumb pe suprafața de ..... ha de la ferma ....., jud.Dâmbovița.

[...] În urma cercetării efectuate, s-a constatat faptul că angajații societății au întocmit și semnat devize tehnologice care atestă că s-a cultivat suprafața de ..... ha de porumb, fiind întocmite și înregistrate documente care atestă consumuri pe această suprafață, iar în raportările către Consiliul de Administrație au fost înregistrate doar ..... ha care sunt și cele reale.

[...] Au fost încălcate prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu art.137 (1) lit.c) și art.140 alin.(1) din același act normativ.

[...] – ..... lei (sumă contestată) reprezentând TVA aferentă diferenței de venituri rezultate ca urmare a producției medii la hectar la culturile declarate și înregistrate de SC X SA ([...]) și cele medii pe județe, respectiv B și Dâmbovița.

Potrivit adresei vicepreședintelui ANAF nr.807030/27.01.2012 pentru soluționarea deconturilor de TVA cu solicitarea rambursării soldului sumei negative la contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, a fost necesară solicitarea de informații de la Direcțiile agricole județene privind producțiile medii la hectar obținute în județele B și Dâmbovița, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidența contabilă a SC X SA.

[...] Astfel, cu adresele înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr...../07.03.2012 și ...../07.03.2012 au fost primite răspunsurile cu datele solicitate din partea Direcției pentru Agricultură Dâmbovița, respectiv Direcției pentru Agricultură B. Din conținutul acestor documente a reieșit faptul că producțiile medii la hectar pe județ au fost cu mult superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a SC X SA, situația detaliată fiind prezentată în anexa nr.3.

În timpul controlului s-a procedat la recalcularea veniturilor ținându-se cont de suprafețele cultivate, producțiile medii obținute la nivelul județelor B și Dâmbovița și prețul mediu de valorificare practicat de societate, stabilindu-se venituri totale în valoare de ..... lei, cu o diferență în sumă de ..... lei față de cea înregistrată de societate, respectiv ..... lei (anexa nr.2).

La stabilirea bazei de impunere s-au avut în vedere prevederile art.67 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 [...].

La estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală au utilizat metoda marjei prevăzute la art.2 lit.c) din Ordinul nr.3389/2011 președintelui ANAF [...] și punctul 1.3 din anexa la același ordin [...].

[...] Consecința fiscală a acestei deficiențe constă în diminuarea bazei de impozitare conform art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 [...]. În conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din aceeași lege s-a aplicat cota standard de 24% asupra bazei de impozitare de ..... lei, rezultând TVA colectată în sumă de ..... lei.

Totodată, au fost avute în vedere prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 [...].

[...] Pentru debitul suplimentar (TVA de plată) au fost calculate, în conformitate cu art.120 din OG nr.92/2003, republicată, dobânzi, până la 23.03.2012, în sumă totală de ..... lei [...].

[...] Potrivit art.120' din OG nr.92/2003, republicată, pentru TVA de plată s-au calculat penalități de întârziere în cotă de 15%, de ..... lei [...]. [...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* În Raportul de inspecție fiscală din 30 martie 2012, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală B, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “X” S.A. reprezentate de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie – 30 septembrie 2011, deficiențele constatate la această obligație fiscală fiind contestate parțial de societatea comercială, respectiv debit suplimentar de plată la TVA în sumă de ..... lei și accesorii de plată aferente în sumă de ..... lei.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “Activități în ferme mixte (cultură vegetală combinată cu creșterea animalelor)” – cod CAEN 150.

1) Conform celor consemnate în RIF – pag.3-15, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea comercială contestatoare **nu are dreptul să deducă TVA deductibilă** în sumă de ..... lei aferentă unor **achiziții de bunuri și servicii**, după cum urmează:

a) – ..... lei **TVA deductibilă** aferentă achizițiilor de îngrășăminte în valoare totală de ..... lei (fără TVA) de la furnizorul S.C. "D" S.R.L. din comuna ....., județul ....., taxă dedusă conform facturii nr..... din 06 mai 2011 emisă de această societate comercială.

În acest caz, urmare a investigațiilor întreprinse, organele de control au constatat că societatea comercială furnizoare nu a raportat în anul 2011 prin declarația informativă cod 394 nicio livrare de bunuri către societatea comercială contestatoare.

De asemenea, în urma controlului încrucișat efectuat la acest furnizor de către A.I.F. .... – conform Procesului-Verbal nr...../26 iulie 2011, au rezultat următoarele constatări:

- S.C. "D" S.R.L. nu-și mai desfășoară activitatea la sediul declarat;
- începând cu data de 27 ianuarie 2011 acest furnizor a intrat în procedura de insolvență, iar prin Sentința Tribunalului A nr.N mai 2011 s-a dispus închiderea procedurii insolvenței și radierea S.C. "D" S.R.L..

De asemenea, din consultarea bazei de date a A.N.A.F. și INFOPC a rezultat faptul că S.C. "D" S.R.L. este radiată în data de 21 iulie 2011, ultimul bilanț contabil depus a fost cel pentru exercițiul financiar al anului 2008, ultima declarație informativă cod 394 depusă este aferentă semestrului II al anului 2008, iar ultimul decont de TVA depus a fost cel din data de 24 aprilie 2009.

În aceste condiții, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

b) – ..... lei **TVA deductibilă** aferentă achizițiilor de servicii de închiriere utilaje în valoare totală de ..... lei (fără TVA) de la furnizorul S.C. "F" S.R.L. din orașul ....., județul Ialomița, taxă dedusă conform facturilor nr...../13 aprilie 2011, nr...../16 mai 2011, nr...../14 iunie 2011 și nr...../08 iulie 2011 emise de această societate comercială. În acest caz, urmare a investigațiilor întreprinse, organele de control au apreciat că nu se justifică necesitatea și oportunitatea închirierii utilajelor de la S.C. "F" S.R.L., astfel că nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în cele patru facturi mai sus menționate, considerând că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

2) Conform celor consemnate în RIF – pag.16-19, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea comercială contestatoare **are obligația de a colecta suplimentar TVA** în sumă de ..... lei, după cum urmează:

a) – ..... lei **TVA colectată** suplimentar aferentă cheltuielilor cu materialele și serviciile (plus marja de profit) în sumă totală de ..... lei efectuate pentru înființarea culturii de floarea-soarelui pe suprafața de 100 ha în comuna ....., județul Dâmbovița.

Această măsură s-a datorat faptului că pentru cele 100 ha, societatea comercială contestatoare nu a prezentat contracte de arendă, iar recolta de floarea-soarelui în valoare de ..... lei (înregistrată în contabilitate în contul de stoc 331 "Produse în curs de execuție" în corespondența cu contul de venituri 711 "Variația stocurilor") a fost ridicată de S.C. "F" S.R.L..

Societatea comercială contestatoare a stabilit faptul că lucrările efectuate pe cele 100 de hectare (fără contracte de arendă) s-au realizat din neglijența salariaților ei, drept pentru care, în luna septembrie 2011, a procedat la descărcarea gestiunii evidențiată în contul contabil 331 "Produse în curs de execuție" (prin contul contabil 473 "Decontări din operații în curs de clarificare").

Această scădere de gestiune a fost considerată de către organele de inspecție fiscală ca nelegală și nejustificată, în condițiile în care societatea comercială contestatoare identificase cauzele lipsei din gestiune în sumă de ..... lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d), art.137 alin.(1) lit.c) și art.140 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei stabilite la suma de ..... lei.

**b) – ..... lei TVA colectată** suplimentar aferentă cheltuielilor cu materialele și serviciile în sumă totală de ..... lei efectuate pentru înființarea culturii de porumb pe suprafața de ..... ha în comuna ....., județul Dâmbovița.

În urma cercetării efectuate s-a constatat că au fost întocmite devize tehnologice din care rezultă că a fost cultivată cu porumb suprafața de 810 ha, iar în raportările către Consiliul de Administrație al S.C. "X" S.A. s-a înregistrat suprafața real cultivată de 550 ha.

Societatea comercială contestatoare a identificat persoanele care au prejudiciat unitatea cu suma de ..... lei reprezentând contravaloarea materialelor și serviciilor consumate pentru cultivarea cu porumb în folosul altor agenți economici a celor 260 de hectare, dar, în luna octombrie 2011, a procedat la descărcarea gestiunii evidențiată în contul contabil 331 "Produse în curs de execuție" (prin contul contabil 473 "Decontări din operații în curs de clarificare").

Această scădere de gestiune a fost considerată de către organele de inspecție fiscală ca nelegală și nejustificată, în condițiile în care societatea comercială contestatoare identificase cauzele lipsei din gestiune în sumă de ..... lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.d), art.137 alin.(1) lit.c) și art.140 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei stabilite la suma de ..... lei.

**c) – ..... lei TVA colectată** suplimentar aferentă diferenței de venituri în sumă de ..... lei, rezultate ca urmare a producției medii la hectar declarate și înregistrate de societatea comercială contestatoare și cele medii obținute în județele B și Dâmbovița (mai mari).

În conformitate cu adresa vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807030/27 ianuarie 2012 privind soluționarea deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare depuse de contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la direcțiile agricole ale județelor B și Dâmbovița privind producțiile agricole medii la hectar obținute în aceste două județe, pentru a fi analizate în corelație cu producția agricolă raportată și înregistrată în evidența contabilă a S.C. "X" S.A..

Din conținutul adreselor de răspuns transmise de cele două direcții agricole județene, a rezultat faptul că producțiile agricole medii la hectar obținute în județele Dâmbovița (adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr. ..../07 martie 2012) și B (adresa înregistrată la A.I.F. B sub nr. ..../07 martie 2012) au fost cu mult superioare celor raportate și înregistrate în evidența contabilă a S.C. "X" S.A., situația detaliată fiind prezentată în Anexa nr.3.

Astfel, la inspecția fiscală din 30 martie 2012, s-a procedat la recalcularea veniturilor înregistrate de societatea comercială contestatoare, în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, utilizând "metoda marjei" prevăzută la art.2 lit.c) din Ordinul A.N.A.F. nr.3389/2011 și pct.1.3. din Anexa la acest ordin.

În urma recalculării s-au stabilit venituri totale în sumă de ..... lei care, față de veniturile înregistrate de S.C. "X" S.A. în sumă totală de ..... lei, au condus la o **diferență în sumă de ..... lei**. Asupra acestei baze de impunere, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Codul fiscal, s-a aplicat cota standar de 24%, rezultând **TVA colectată** suplimentar în sumă de ..... lei (..... lei x 24%).

Pentru diferența suplimentară rămasă de plată la TVA în sumă totală de 856.639 lei, la control au fost calculate și **accesorii de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ..... lei, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială contestă parțial obligațiile fiscale de plată suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr.F-C ..... din 30 martie 2012, respectiv debit suplimentar de plată la TVA în sumă de ..... lei și accesorii de plată aferente în sumă de ..... lei.

În sustinerea cauzei, în ceea ce privește anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei, societatea comercială apreciază că punctul de vedere

al organelor de inspecție fiscală privind achizițiile de bunuri și servicii de la furnizorii S.C. "D" S.R.L. și S.C. "F" S.R.L. este nefundamentat și bazat pe speculații, întrucât operațiunile înregistrate sunt certe și reale.

Astfel, deficiențele constatate în evidența contabilă a furnizorului S.C. "D" S.R.L., societatea comercială contestatoare consideră că nu-i pot fi imputate și nu trebuie să-i afecteze obligațiile fiscale.

Referitor la relația cu furnizorul S.C. "F" S.R.L., societatea comercială contestatoare susține că închirierea utilajelor de la acest furnizor s-a efectuat în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv pentru realizarea lucrărilor agricole necesare înființării, menținerii, dezvoltării și recoltării culturilor, care sunt operațiuni taxabile.

În ceea ce privește TVA colectată suplimentar, se contestă suma totală de ..... lei, în contestație fiind prezentate următoarele motivații:

– pentru sumele de ..... lei și ..... lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de înființare cultură de floarea-soarelui pe suprafața de 100 ha, respectiv cheltuielilor de înființare cultură de porumb pe suprafața de 260 ha, consideră că în mod greșit s-a stabilit la control colectarea suplimentară a acestor sume, întrucât este vorba de producții care nu au fost valorificate, iar cheltuielile au fost înregistrate în contabilitate la prețuri fără TVA, deoarece la data înregistrării lor era în vigoare "taxarea inversă" pentru produsele agricole;

– pentru suma de ..... lei reprezentând TVA aferentă diferenței de venituri rezultate ca urmare a diferențelor dintre producțiile medii la hectar obținute de societate și producțiile medii la hectar înregistrate la nivelul întregului județ (mai mari), nu înțelege care este raționamentul și fundamentul juridic aplicat de organele de inspecție fiscală pentru care au impozitat media pe județ, în loc de producția obținută.

Referitor la calculul accesoriilor de plată, societatea comercială contestatoare consideră că acesta a fost efectuat în mod nelegal, dat fiind faptul că la 07 decembrie 2011 a fost deschisă procedura insolvenței împotriva sa, dată de la care se suspendă de drept orice calcul de dobânzi și penalități de întârziere, prin efectul legii, iar organele de control au calculat aceste accesorii de plată până la data de 23 martie 2012.

**\* Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca fiind datorată bugetului de stat diferența de plată la TVA în sumă de ..... lei, întrucât:**

**1) Referitor la anularea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii:**

**a) – În mod corect și legal organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de ..... lei, dedusă de societatea comercială contestatoare în baza facturii nr...../06 mai 2011 emisă de furnizorul S.C. "D" S.R.L., având înscris la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" produsul "Folplant 231 îngrășământ ecologic – plante și sol".**

Sușinerile din contestație, în sensul că relația comercială cu acest furnizor este certă și reală, iar produsul achiziționat se regăsește încă, parțial, în stoc, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele considerente:

• Din listingul privind datele înscrise în declarația informativă cod MFP 394 pentru semestrul I al anului 2011 pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală de Serviciul Județean de Informații Fiscale, apare o diferență de TVA în sumă de ..... lei, în sensul că S.C. "X" S.A. a declarat achiziții de la S.C. "D" S.R.L. în valoare totală de ..... lei (..... lei valoare fără TVA și ..... lei TVA deductibilă aferentă), dar furnizorul nu a declarat această livrare.

• Din baza de date a A.N.A.F. și INFOPC a rezultat faptul că furnizorul S.C. "D" S.R.L. este radiat din data de 21 iulie 2011, iar activitatea sa principală a fost cea de consultanță pentru afaceri și comerț. În ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor fiscale declarative a rezultat că ultima declarație privind obligațiile la bugetul general consolidat a fost depusă în data de 03 august 2009, ultimul decont de TVA a fost depus în data de 24 aprilie 2009, ultima declarație informativă cod MFP 394 depusă este aferentă semestrului II al anului 2008, iar ultimul bilanț contabil depus este pentru anul 2008.



După cum se observă, toate aceste declarații și raportări fiscale depuse de societatea comercială furnizoare sunt anterioare datei la care a fost emisă factura nr...../06 mai 2011.

• De asemenea, ca urmare a controlului încrucișat efectuat de A.I.F. ...., conform Procesului–Verbal nr...../26 iulie 2011, a rezultat că furnizorul S.C. "D" S.R.L. din comuna ....., județul ....., nu-și mai desfășoară activitatea la sediul social declarat, prin Sentința nr...../27 ianuarie 2011 pronunțată de Tribunalul ..... s-a dispus începerea procedurii insolvenței, iar prin Sentința nr...../26 mai 2011 pronunțată de același tribunal s-a dispus închiderea procedurii insolvenței și radierea debitorului S.C. "D" S.R.L..

Întrucât, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, reprezentanții societății comerciale contestatoare nu au dovedit realitatea tranzacției economice derulate cu acest furnizor, respectiv achiziționarea bunurilor în valoare totală de ..... lei (conform Anexei nr.4 la RIF) evidențiate în factura nr...../06 mai 2011, organele de control au stabilit că beneficiarul S.C. "X" S.A. nu are dreptul de a deduce TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu poate fi luată în considerare tranzacția economică derulată de societatea comercială contestatoare cu acest furnizor, și deci nu poate fi considerat document justificativ factura emisă de acesta, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei înscrisă în factura susmenționată, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5);"*

Menționăm că, la anularea TVA deductibilă aferentă achiziției efectuată de societatea comercială contestatoare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**"Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere**

*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. 105. – Reguli privind inspecția fiscală**

*(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.",*

precum și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal:

**"Art. 11. – (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."**

De asemenea, a fost avută în vedere și **Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007** a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României (*publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 732/30.X.2007*), din care cităm:

**"[...], în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.**

*În consecință, în temeiul dispozițiilor art. 25 lit. a) din Legea nr. 304/2004 privind organizarea judiciară, republicată, precum și ale art. 329 alin. 2 și 3 din Codul de procedură civilă, urmează a se admite recursul în interesul legii și a se stabili, în aplicarea dispozițiilor legale la care s-a făcut referire, că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducere TVA. [...]"*

Precizăm că răspunderea pentru corecta întocmire a facturilor de către furnizori este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate **angajează răspunderea persoanelor** care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor **care le-au înregistrat în contabilitate**, după caz.”

Chiar dacă operațiunea a fost certă și reală, așa cum rezultă din susținerile prezentate în contestație – deși o operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia, și nu doar a unei singure părți – beneficiarul, așa cum este cazul de față, totuși, Codul fiscal prevede la art.146 alin.(1) lit.a) că dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

Or, așa cum am arătat mai sus, din investigațiile întreprinse de organele de inspecție fiscală, nu s-a putut sincerita tranzacția economică derulată între societatea comercială contestatoare și "furnizorul" său, neputându-se dovedi că acesta este adevărata societate comercială furnizoare. Astfel, nu se poate afirma că acest "furnizor" este persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, necunoscându-se furnizorul de bunuri, nu s-a dovedit de către societatea comercială contestatoare beneficiară proveniența bunurilor achiziționate.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului de stat **TVA de plată suplimentară** în sumă de ..... lei, rezultată ca urmare a verificării și reîncadrării tranzacției derulată cu furnizorul S.C. "D" S.R.L..

**b)** – În mod corect și legal organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de .... lei, dedusă de societatea comercială contestatoare în baza facturilor nr...../13 aprilie 2011, nr...../16 mai 2011, nr...../14 iunie 2011 și nr.580/08 iulie 2011 emise de furnizorul S.C. "F" S.R.L. din orașul ....., județul Ialomița, reprezentând achiziții de servicii de închiriere utilaje agricole în valoare totală de .... lei (fără TVA).

Susținerile din contestație, în sensul că închirierea utilajelor agricole de la S.C. "F" S.R.L. a fost necesară înființării, menținerii, dezvoltării și recoltării culturilor agricole de pe cele peste 4.000 de hectare, deci aceste servicii au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele considerente:

- În data de 18 martie 2011 societatea comercială contestatoare a încheiat cu furnizorul S.C. "F" S.R.L. Contractul de prestări servicii nr....., având ca obiect dreptul de folosință (închiriere) a 15 utilaje prezentate în anexa la contract, respectiv tractoare, mașini de erbicidat, pluguri, semănătoare etc.. Prețul acestor servicii de închiriere a fost stabilit la .... euro/lucrare agricolă/hectar, la care se adaugă TVA. Conform clauzelor contractuale s-a stabilit că beneficiarul, respectiv S.C. "X" S.A., este obligat să asigure personal calificat pentru exploatarea utilajelor închiriate. Tot la data de 18 martie 2011 s-a întocmit și procesul-verbal de predare-primire a utilajelor închiriate.

- În baza contractului mai sus amintit, au fost înregistrate facturile emise de prestator în sumă totală de .. lei, din care TVA în sumă de .... lei.

- În anul 2011, societatea comercială contestatoare a mai avut încheiate și alte contracte de închiriere utilaje cu trei persoane fizice, astfel:

- 1) Contract nr...../19 martie 2010 încheiat cu persoana fizică ....., derulat până în data de 14 mai 2011, după care au fost încheiate alte două contracte cu aceeași persoană fizică, respectiv:

- Contract nr...../ 13 mai 2011 pentru perioada 14 mai – 10 iulie 2011, având ca obiect închirierea a două utilaje (tractor și Met Hardy) la prețul de ..... euro, în lei la cursul BNR din data plății;

- Contract nr.29/13 mai 2011 pentru perioada 15 mai – 31 decembrie 2011, având ca obiect închirierea a trei utilaje (două tractoare și .....) la prețul de ..... euro, în lei la cursul BNR din data plății.

2) Contract nr...../25 mai 2011 încheiat cu persoana fizică ....., derulat pe o perioadă de 60 de zile, având ca obiect închirierea a trei utilaje (tractor, semănătoare și pompă erbicidat) la prețul de ..... lei/hectar.

3) Contract nr...../08 iulie 2011 încheiat cu persoana fizică ....., derulat pe o perioadă de 30 de zile, având ca obiect închirierea unui utilaj (combină) la prețul de ..... lei/hectar.

De asemenea, conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, rezultă că societatea comercială contestatoare deține în patrimoniul său diverse utilaje agricole utilizate în activitatea de bază.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că, în anul 2010, suprafața agricolă cultivată de S.C. "X" S.A. a fost de ..... de hectare, aproximativ egală cu cea cultivată în anul 2011 care a fost de .... de hectare (mai mică).

În anul 2010 pentru desfășurarea lucrărilor agricole a fost derulat un singur contract de închiriere pentru 3 utilaje (persoana fizică .....), comparativ cu anul 2011 când au fost încheiate patru contracte de închiriere pentru 22 utilaje (7 utilaje de la persoane fizice și 15 utilaje de la S.C. "F" S.R.L.).

În ceea ce privește consumul de carburanți necesar pentru funcționarea utilajelor agricole (din patrimoniul S.C. "X" S.A. plus cele închiriate), în anul 2010 (până în luna septembrie) s-au înregistrat cheltuieli cu motorina în sumă de .. lei, iar în anul 2011 (tot până în luna septembrie) cheltuielile cu motorina s-au situat la nivelul de .. lei, mai mult cu 7,56% față de anul 2010, în condițiile în care numărul utilajelor agricole închiriate a crescut în anul 2011 cu .....,33% față de anul 2010.

Referitor la numărul de salariați (mecanici agricoli) ce au desfășurat activitatea productivă în cadrul S.C. "X" S.A., atât în anul 2010, cât și în anul 2011, acesta a fost de ..... salariați.

La control, reprezentanții societății comerciale contestatoare nu au prezentat organelor de inspecție fiscală procesul-verbal de predare-primire către furnizorul S.C. "F" S.R.L. la încheierea lucrărilor agricole a celor 15 utilaje închiriate conform Contractului nr..... martie 2011.

Față de toate aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală, în condițiile în care suprafața agricolă cultivată și consumul de motorină pentru utilajele agricole au fost aproximativ egale în anii 2010 și 2011, rezultă că societatea comercială contestatoare nu poate justifica necesitatea și oportunitatea Contractului de închiriere nr... din .... martie 2011, respectiv înregistrarea în contabilitate a celor patru facturi emise în perioada aprilie – iulie 2011 de furnizorul S.C. "F" S.R.L. și exercitarea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei înscrisă în aceste facturi.

Pe cale de consecință, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

**"Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**Art. 145. – [...]** (2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

**a) operațiuni taxabile;"**,

societatea comercială contestatoare **nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea deductibilă** în sumă totală de ..... lei (..... lei x 24%) înscrisă în cele patru facturi, întrucât serviciile de închiriere, nedovedite ca fiind reale și necesare, nu au fost destinate operațiunilor taxabile.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială contestatoare datorează bugetului de stat **TVA de plată suplimentară** în sumă de ..... lei, rezultată ca urmare a verificării și reîncadrării tranzacțiilor derulate cu furnizorul S.C. "F" S.R.L..

**2) Referitor la colectarea suplimentară TVA** în sumă totală de ..... lei aferentă unor **lipsuri în gestiune** (..... lei) și aferentă unor **venituri neînregistrate** (..... lei):

În mod corect și legal organele de inspecție fiscală **au colectat suplimentar TVA** în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei) aferentă unor lipsuri în gestiune, evidențiate în contul contabil 331 "*Produse în curs de execuție*", după cum vom arăta în continuare la pct. **a)** și **b)**.

Sușinerile din contestație, în sensul că produse agricole furate nu constituie livrare de bunuri, conform prevederilor art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, și deci nu trebuia colectată TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele considerente:

**a) – Referitor la colectarea TVA suplimentară în sumă de ..... lei:**

Societatea comercială contestatoare nu prezentat, nici la inspecția fiscală și nici cu ocazia formulării și depunerii contestației, documentele constatatoare ale furturilor întocmite de organele de poliție.

La inspecția fiscală au fost prezentate acte și documente din care rezultă că, în luna septembrie 2011, la Ferma ..... din județul Dâmbovița, producția de floarea-soarelui de pe o suprafață de 100 de hectare a fost recoltată abuziv de către S.C. "F" S.R.L..

Deși evenimentul a fost sesizat telefonic la serviciul de urgență 112, cât și în scris la Poliția comunei ....., județul Dâmbovița, prin adresa înregistrată sub nr...../16 septembrie 2011, organele de poliție nu au întocmit niciun document care să confirme aspectele sesizate.

O comisie constituită la nivelul S.C. "X" S.A. prin Decizia nr...../19 septembrie 2011 a analizat documentele contabile și a evaluat prejudiciul adus de S.C. "F" S.R.L. prin recoltarea abuzivă a producției de floarea-soarelui de pe cele 100 de hectare la valoarea de ..... lei (care include și arenda de ..... lei pe care societatea comercială a achitat-o sub formă de grâu din recolta anului 2011).

Ulterior, societatea comercială contestatoare a stabilit că responsabilitatea pentru acest prejudiciu aparține unui număr de patru salariați ai săi.

Cheltuielile cu înființarea și întreținerea culturii de floarea-soarelui în sumă de ..... lei pentru cele 100 de hectare au fost stocate în contul contabil 331 "Produse în curs de execuție", iar în luna septembrie 2011 acest stoc a fost lichidat prin articolul contabil: 473 "Decontări din operații în curs de clarificare" = 331 "Produse în curs de execuție".

Această înregistrare contabilă a condus la diminuarea nelegală a stocului de produse în curs de execuție, deși, conform celor prezentate mai sus, societatea comercială contestatoare a stabilit cauza prejudiciului în sumă de ..... lei.

Având în vedere constatările inspecției fiscale rezultă că, în mod corect și legal, la control s-a stabilit că pierderile înregistrate nu se încadrează în excepția prevăzută la art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal:

**"Art. 128. – [...] (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, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;"**

Astfel, scăderea din gestiune a producției agricole neterminate în sumă de ..... lei, reprezintă **operațiune asimilată livrărilor de bunuri**, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, pentru care societatea comercială **datorează TVA** în sumă de ..... lei prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei de calcul în sumă de ..... lei (..... lei valoarea prejudiciului stabilit de societate – ..... lei valoarea cheltuielilor cu arenda pentru care societatea a colectat TVA = ..... lei):

**"Art. 128. – [...] (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

**[...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit.a)-c)."**

**b) – Referitor la colectarea TVA suplimentară în sumă de ..... lei:**

Conform celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, prin Referatul nr.339/26 august 2011 întocmit de directorul financiar-contabil, a fost sesizat Consiliul de Administrație al S.C. "X" S.A. în legătură cu abaterile disciplinare ale unor salariați.

Astfel, s-a constatat că la Ferma ....., județul Dâmbovița, au fost întocmite și semnate devize tehnologice prin care se atestă că s-a cultivat cu porumb suprafața de ..... hectare, totodată întocmindu-se și înregistrându-se și documente privind consumurile pentru această suprafață, iar în raportările către C.A. a fost declarată suprafața real cultivată cu porumb de ..... hectare, rezultând o diferență de ..... hectare.

Prin Decizia nr.342/26 august 2011 președintele C.A. al societății comerciale contestatoare a numit o comisie pentru cercetarea situației semnalate. În urma cercetărilor efectuate s-a descoperit faptul că pe suprafața de 170 hectare cultura de porumb a fost realizată în folosul altor agenți economici, respectiv S.C. "F" S.R.L., S.C. "....." S.R.L. și Primăria Comunei ....., însă costurile privind înființarea și întreținerea acestei culturi au fost înregistrate în contabilitatea S.C. "X" S.A., conducând astfel la prejudicierea societății

comerciale contestatoare, întrucât aceasta nici nu a recoltat cultura de porumb și nici nu a facturat lucrările efectuate către adevărații beneficiari.

Pentru suprafața de ..... hectare, presupus aprobată spre a fi reînsămânțată, nu există documente justificative, astfel încât cheltuielile înregistrate au prejudiciat de asemenea societatea comercială contestatoare.

Cheltuielile cu înființarea și întreținerea culturii de porumb în sumă de ..... lei pentru cele 260 de hectare au fost stocate în contul contabil 331 "*Produce în curs de execuție*", iar în luna octombrie 2011 acest stoc a fost lichidat prin articolul contabil: 473 "*Decontări din operații în curs de clarificare*" = 331 "*Produce în curs de execuție*".

Această înregistrare contabilă a condus la diminuarea nelegală a stocului de produse în curs de execuție, deși, conform celor prezentate mai sus, societatea comercială contestatoare a stabilit cauza prejudiciului în sumă de ..... lei.

Astfel, scăderea din gestiune a producției agricole neterminate în sumă de ..... lei, reprezintă **operațiune asimilată livrărilor de bunuri**, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, pentru care societatea comercială **datorează TVA** în sumă de ..... lei (..... lei x 24%):

**"Art. 128. – [...] (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:**

**[...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit.a)-c)."**

Sustinerea din contestație referitoare la faptul că producțiile de floarea-soarelui și de porumb [pct.a) și b) de mai sus] nu au fost valorificate și că pentru produsele cerealiere se aplică "taxarea inversă", deci societatea comercială contestatoare nu are obligația colectării TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

– așa cum am arătat mai sus, lipsa în gestiune a producțiilor de floarea-soarelui și de porumb este asimilată livrărilor de bunuri și pentru aceasta se colectează TVA, conform prevederilor art.128 alin.(4) din Codul fiscal.

– condiția obligatorie pentru aplicarea "taxării inverse" este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul, să fie înregistrați în scopuri de TVA, așa cum prevede art.160 alin.(1) din Codul fiscal. De asemenea, în cazul "taxării inverse", furnizorul nu colectează și nu înscrie TVA colectată în facturile emise, însă beneficiarul înregistrat în scopuri de TVA are obligația calculării TVA pe care o evidențiază în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, conform prevederilor art.160 alin.(3) din Codul fiscal.

În cazul de față, societatea comercială contestatoare, în calitate de furnizor, nu a vândut producțiile realizate de floarea-soarelui și de porumb (producții pentru care se aplică "taxarea inversă", conform art.160 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal) către un beneficiar înregistrat în scopuri de TVA, pentru ca să aplice "taxarea inversă", respectiv să nu colecteze TVA la facturare.

În această situație, lipsa în gestiune a producțiilor de floarea-soarelui și de porumb este asimilată ca o livrare de bunuri către o persoană neînregistrată în scopuri de TVA (neplătitoare de taxă), iar în acest caz nu se aplică "taxarea inversă", ci se colectează TVA.

– în valoarea totală de de ..... lei (..... lei + ..... lei) se cuprind, pe lângă produsele agricole floarea-soarelui și porumb, și alte materiale și servicii care au condus la obținerea producțiilor agricole, ca și marja de profit, astfel încât, chiar dacă ar fi fost cazul de aplicare a "taxării inverse", aceasta s-ar fi aplicat doar la valoarea cerealelor obținute, și nu la întreaga valoare a producției realizate.

### **c) – Referitor la colectarea TVA suplimentară în sumă de ..... lei:**

În mod corect și legal organele de inspecție fiscală **au colectat suplimentar TVA** în sumă de ..... lei aferentă diferenței de venituri stabilite la control ca urmare a comparării producțiilor medii la hectar la culturile agricole declarate și înregistrate de S.C. "X" S.A. (grâu consum, grâu sămânță, triticale, floarea-soarelui, porumb, orz consum, orz sămânță, rapiță, orzoaică, ovăz, muștar, lucernă) cu cele medii obținute în județele B și Dâmbovița.

Sustinerea din contestație, în sensul că stabilirea de venituri suplimentare taxabile cu TVA, ca urmare a comparării producțiilor agricole realizate de societate cu cele medii obținute la nivel de județ, este profund nelegală și netemeinică, și deci nu trebuia colectată TVA în sumă de

..... lei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele considerente:

• Conform Circularei vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807030/27 ianuarie 2012 privind soluționarea deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare depuse de contribuabilii care au ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, a fost necesar ca organele de inspecție fiscală să solicite informații de la direcțiile agricole ale județelor B și Dâmbovița privind producțiile agricole medii obținute la hectar, pentru a fi analizate și comparate cu producțiile agricole declarate și înregistrate în evidența contabilă a S.C. "X" S.A. în perioada supusă inspecției fiscale.

În urma obținerii acestor informații, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că producțiile agricole medii la hectar obținute în cele două județe au fost cu mult superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a societății comerciale contestatoare, situațiile analitice fiind prezentate în Anexele nr.1–3 la RIF.

În timpul controlului s-a procedat la recalcularea veniturilor din producția agricolă, ținându-se cont de suprafețele cultivate, de producțiile medii obținute la hectar în județele B și Dâmbovița și de prețul mediu de valorificare practicat de S.C. "X" S.A..

Astfel, la inspecția fiscală s-au stabilit venituri totale în sumă de ..... lei care, față de veniturile totale declarate și înregistrate de societate în sumă de ..... lei, au determinat o diferență în sumă de ..... lei – venituri neînregistrate (Anexa nr.3 la RIF).

La stabilirea veniturilor reale realizate de societatea comercială contestatoare în perioada supusă inspecției fiscale (baza de impunere pentru TVA), organele de control au aplicat prevederile art.67 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.2 lit.c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și ale pct.1.3. "Metoda marjei" din Anexa la acest ordin:

**"Codul de procedură fiscală**

**Art. 67. – Stabilirea prin estimare a bazei de impunere**

**(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

**[...] (3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

**Ordinul A.N.A.F. nr.3389/2011**

**Art. 2. – În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:**

**[...] c) metoda marjei;**

**Anexa la Ordinul A.N.A.F. nr.3389/2011 – METODELE de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare**

**[...] 1.3. Metoda marjei**

**Metoda marjei se bazează pe faptul că activitățile desfășurate într-un domeniu au elemente comune care caracterizează activitatea atât din punct de vedere tehnic, cât și din punct de vedere financiar.**

**Metoda constă în estimarea venitului unui contribuabil pentru determinarea obligației fiscale, pe baza utilizării unor elemente considerate tipice, exprimate în procente sau proporții, pentru activitatea desfășurată de acesta.**

**Aceasta constă în analiza vânzărilor și/sau a costului vânzărilor unui contribuabil și aplicarea unui procent corespunzător de marjă, pentru a obține venitul impozabil.**

**Veniturile realizate și costul vânzărilor pot fi stabilite pornind de la anumite elemente de venit și/sau cheltuieli cunoscute care vor fi ajustate/ponderate, folosind procente sau proporții caracteristice pentru activitatea desfășurată.**

**Procentele ori proporțiile pot fi determinate din datele cunoscute la contribuabilul verificat sau obținute de la alte entități cu activități similare ori de la instituții care calculează și publică astfel de procente și/sau proporții.**

**Metoda marjei poate furniza indicii despre abateri ale procentelor sau ale proporțiilor determinate pentru activitatea desfășurată, față de o medie a procentelor sau a proporțiilor stabilite la nivelul unui domeniu de activitate analizat.**

**Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile, în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale."**

**Față de cele prezentate mai sus, rezultă că stabilirea bazei de impunere de către organele de inspecție fiscală la suma de ..... lei are fundament legal, respectiv art.67 alin.(1) și**

alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.2 lit.c) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3389/2011 și Circulara vicepreședintelui A.N.A.F. nr.807030/2012.

Astfel, pentru **diferența de venituri neînregistrate** de societatea comercială contestatoare în perioada verificată, în sumă de ..... lei (..... lei venituri estimate la control – ..... lei venituri declarate și înregistrate de societate), în mod corect și legal s-a stabilit obligația colectării de TVA în sumă de ..... lei (..... lei x 24%).

**3) Referitor la accesoriile de plată** (dobânzi/majorări și penalități întârziere) calculate la control în sumă totală de ..... lei, societatea comercială contestatoare precizează faptul că, începând cu data de 07 decembrie 2011, s-a declanșat procedura insolvenței, astfel că de la această dată se suspendă calculul de dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Prin raportul de inspecție fiscală din 30 martie 2012, organele de control au calculat accesoriile de plată aferente TVA rămasă de plată până la data de 23 martie 2012.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organul de inspecție fiscală s-a procedat la recalcularea accesoriilor de plată până la data intrării S.C. "X" S.A. în procedura insolvenței, respectiv 07 decembrie 2011, rezultând accesorii rămase de plată în sumă totală de ..... lei, iar pentru suma de ..... lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + ..... lei penalități de întârziere) propunându-se admiterea contestației.

**Recapitulând**, față de cele prezentate mai sus, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de ..... lei, din care ..... lei TVA stabilită suplimentar de plată și ..... lei accesorii de plată, iar pentru suma de ..... lei accesorii aferente TVA contestația urmează a fi admisă parțial.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestației formulate de Societatea Comercială "X" S.A., cu sediul în municipiul A, județul B, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-C ..... din 30 martie 2012, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) și alin.(2) ale art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:**

## D E C I D E :

**1. – Admiterea parțială a contestației pentru suma de ..... lei reprezentând accesorii de plată (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) aferente TVA, precum și anularea parțială a actului atacat pentru această sumă.**

**2. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ..... lei – din care:**

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... lei;
- accesorii de plată aferente TVA ..... lei.

**3. – În conformitate cu prevederile alin.(2) al art.218 din O.G. nr.92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin.(1) al art.11 din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia – la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Curții de Apel A.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**