



**DECIZIE NR. 2898/22.05.2019**

privind soluționarea contestației formulate de **societatea ..... SRL**,  
înregistrata la DGRFP ..... sub nr. ....

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ..... a fost sesizat de AJFP ..... – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa înregistrată la DGRFP ..... – Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de **societatea ..... SRL**, CUI ....., cu domiciliul fiscal în sat ....., comuna ....., et. ...., camera ....., jud. ....

Contestația a fost depusă la AJFP ..... în data de 31.01.2019 (conform stampilei aplicată pe plicul aflat la dosarul cauzei) și înregistrată sub numărul .....

Contestația este semnată de administratorul societății.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .... s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ..... lei, reprezentând

- impozit pe profit = ..... lei;
- TVA = ..... lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ...., respectiv **17.12.2018**, acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **31.01.2019**.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea ..... SRL.

**I. Petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. ....ca netemeinică și nelegală.**

**Motive**

În fapt, echipa de control a venit pentru refacerea inspecției fiscale, conform art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, inspecție fiscală finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... strict din prisma considerațiilor avute în vedere de către organul de soluționare a contestației, echipa care a stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare astfel: impozit pe profit în suma de .....lei și TVA în suma de .....lei.

Sumele au fost parțial incorect și nelegal stabilite și, prin urmare, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. ....

În ceea ce privește impozitul pe profit, organul de control a re-verificat operațiunile desfășurate de societate în perioada anului agricol 2012, constatând următoarele aspecte:

În anul 2012, societatea ..... SRL a cultivat în zona ..... o suprafață de ..... ha de soia pentru care s-au efectuat cheltuieli cu materii prime în suma de ..... lei, iar producția realizată a fost ..... Organul de inspecție fiscală a considerat ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nu au fost încheiate contracte de asigurare a culturii, astfel ca ajustat cheltuielile în suma de .....lei conform art. 21 alin (1) și art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003.

În anul 2012, contribuabilul nu a înregistrat producție la cultura soia în condițiile în care producția medie la hectar pentru cultura soia (zona ..... ) comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană ..... este de ..... kg/ ha.

Societatea ..... SRL, în anul 2012, a luat în arendă suprafața de .....ha, suprafață care nu mai fusese lucrată de câțiva ani.

Societatea verificată a solicitat opinia unui specialist pe probleme agricole, cu referire la motivele pentru care producția la cultura soia însămânțată în anul 2012 a fost ..... kg/ha.

Conform raportului de expertiză tehnică extrajudiciară din data de 17.09.2012 și pus la dispoziția inspecției fiscale, se constată că de la semnarea contractului de arenda și până, la începerea propriu-zisă a exploatării terenului, societatea a întâmpinat unele dificultăți legate de vremea nefavorabilă, fapt care a împiedicat exploatarea terenului în epoca optimă, întreaga suprafață de .....ha era ocupată de arbuști și vegetație deasă, terenul nefiind exploatat de foarte mulți ani, fiind nelucrat, solul a devenit nefertil sărac în substanțe nutritive, îmbunătățirea funciara terenului pentru creșterea gradului de fertilitate fiind un proces de lungă durată.

Societatea verificată a pus la dispoziția inspecției și un proces verbal de constatare pagube a culturii agricole, întocmit de către inginer agronom ..... în calitate de reprezentant al societății ..... SRL, prin care se constata ca „*terenurile agricole au fost luate în arenda foarte târziu, acest aspect împiedicând a fi pregătite în epoca optimă, plantele nu s-au dezvoltat corespunzător , o parte din boabele semănate nu au germinat, prin urmare împreună cu administratorul societății s-a luat decizia de a nu intra la recoltat la cultura de soia.*”

Societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție și Poliția de asigurare nr. .... prin care se certifica faptul ca societatea a avut asigurată o suprafață de .....ha din cultura soia pentru suma de .....lei /ha. Societatea ..... SRL nu a încasat despăgubiri de la societatea de asigurări pentru faptul ca nu a realizat producție la cultura soia în anul 2012.

În acest context, inspecția consideră ca sunt aplicabile în speța prevederile art. 21 alin (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca „*următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: „lit c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, coroborate cu prevederile HG 44/2004 , privind N.M. de aplicare , care prevede că pct.2 „în sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal , cheltuielile privind stocurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. În măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități natural sau de alte cauze de forță majoră.*”

Prezenta verificare constată ca societatea verificata nu și-a luat toate măsurile pentru ca stocul de semințe de soia Încorporate în sol sa nu se degradeze, iar cultura denotă nu a fost asigurata pentru evenimente deosebite invocate de către societate. În acest context, în baza prevederilor Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, art. 21 alin. (4) lit. c) prezenta verificare consideră cheltuiala cu înființarea culturii de soia și TVA aferentă este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, respectiv la calculul TVA.

Societatea a prezentat organului de control situația cheltuielilor cu producția în curs aferenta producției de soia, iar ca urmare a analizei acestor cheltuieli, cheltuielile cu producția in curs în suma de .....lei sunt nedeductibile fiscal stabilindu-se suplimentar un impozit pe profit în suma de .....lei (.....x 16%).

Fata de cele constatate de organul de control face următoarele precizări:

- Pentru cultura de soia realizată pe suprafața de .....ha în anul 2012, fiind primul an în care societatea a luat în arendă acele terenuri, care nu mai fuseseră lucrate de câțiva ani, care erau pline de lăstari de copaci, procesul de pregătire a terenurilor pentru culturile agricole s-a prelungit, așa încât însămânțarea s-a realizat destul de târziu și coroborat cu alți factori obiectivi precizați și în raportul de expertiza tehnica agricola întocmit de dl. inginer ....., producția de soia a fost compromisă.

- În acest sens, în urma analizei efectuate de specialiști, cheltuielile pentru recoltat, selectat, depozitat erau mai mari decât valoarea de piață a producției estimate, lucru care nu se justifica producției în îngrășământ natural prin tocarea loco a acesteia și înglobarea în stratul fertil al terenului (procedeu des folosit în cultura), fapt ce a dus la creșterea productivității acestui teren începând cu anul 2013.

- În acest sens, consideră că acele cheltuieli cu cultura de soia în sumă de ..... lei, care au condus la cheltuielile cu defrișarea terenului, sunt aferente unor venituri impozabile dar care nu s-au realizat în anul 2012 și în anii următori prin reintrarea acestui teren în circuitul agricol, creșterea calității acestuia, fapt ce a dus la realizarea unor producții mai mari în perioadele următoare.

- Societatea ..... SRL a achiziționat cantitatea de ..... kg semințe de soia de la societatea ..... SRL cu factura nr. ...., cu o valoare de .....lei fără TVA, fiind aplicată „taxare inversa” .

- Cantitatea de .....kg semințe de soia achiziționată a fost recepționată de către societatea ..... SRL, fiind depozitata și ulterior, în cursul anului 2012, dată în consum pentru înființarea producției de soia aferentă suprafeței de teren de .....ha, în concluzie la sfârșitul anului agricol 2012 nu mai exista stoc din acesta categorie de sămânța.

- Operațiunile de recepția și, ulterior, de dare în consum a cantității de .....kg semințe de soia au fost înregistrate în contabilitate conform prevederilor legale, respectiv OMF nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, astfel:

La recepție:

Contul de stocuri de materii prime 300 = 401 furnizori /.....kg sămânță de soia în valoare de .....lei

La darea în consum:

Și concomitent înființarea producției în curs de execuție (soia):

Contul producția în curs 331 = 711 Venituri din producția în curs / .....kg sămânță de soia în valoare de .....lei.

La data dării în consum a cantității de .....kg (.....lei ) de sămânță de soia, societatea ..... SRL nu a mai deținut pe stoc aceasta cantitate, fiind înglobata

în producția în curs de execuție (semănată pe suprafața de .....ha) și evidențiată în contul 331 producție în curs de execuție.

Din costul total de .....lei, cât reprezintă costul final al producției în curs de execuție din contul 331, suma de .....lei reprezintă cheltuieli de prestări servicii efectuate de către societate: erbicidare totală efectuate de către societatea .....SRL, tăvălugit teren efectuate de către societatea ..... SRL și alte lucrări: tocat resturi vegetale, scarificat teren, discuit, administrare N.A., tratament semințe soia, iar suma de .....lei reprezintă costul cu semințele de soia.

Celelalte cheltuieli de servicii (lucrări de erbicidare totală efectuate de către societatea .....SRL, tăvălugit teren efectuate de către societatea ..... SRL și alte lucrări: tocat resturi vegetale, scarificat teren, discuit) au fost înregistrate tot prin formula contabilă „conturi din clasa 6 la conturi din clasa 4 furnizori și concomitent „Producția în curs” 331 = 711 „Venituri din producția în curs”, conform prevederilor OMF 3055/2009 menționat mai sus.

În urma efectuării acestor înregistrări contabile, societatea a înregistrat atât în conturile contabile de cheltuieli, cât și în conturile contabile de venituri aceleași sume, cu înființarea producției de soia, fără nici o influență asupra rezultatului fiscal.

Organul de inspecție consideră ca și cheltuieli nedeductibile fiscal suma de .....lei și o încadrează la art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca „*următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă.*”

coroborate cu prevederile HG 44/2004 privind NM de aplicare, care prevede că, pct.42 „*în sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră*”.

Așa cum rezulta din documentele prezentate (factura nr. ....), cheltuielile cu semințele de soia au fost numai de .....lei, restul de cheltuieli până la suma de .....lei, respectiv cheltuieli în suma de .....lei (.....lei-.....lei) nu reprezintă vreun stoc, fiind alte cheltuieli efectuate de către societate pentru înființarea culturii de soia menționate mai sus și prezentate și organului de control prin fișa tehnologică anexată la raportul de inspecție fiscală, cheltuieli care nu reprezintă stocuri fiind greșit interpretate și catalogate de către organele de inspecție.

Paguba produsă societății prin nerealizarea producției de soia poate fi considerată și încadrată ca și caz forță majoră, întrucât societatea nu avea de unde să cunoască fertilitatea solului și componenta lui biologică din punct de vedere al fertilității, la momentul însămânțării. Prin urmare, conform prevederilor legale (art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal), întreaga cheltuială poate fi considerată deductibilă fiscal.

Nefertilitatea terenului a fost constatată și de către expertul tehnic extrajudiciar, care a întocmit raportul de expertiză tehnică extrajudiciară prezentat organelor de control.

Consideră greșită încadrarea de către organele de inspecție fiscală a întregii sume de .....lei ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la art. 21 alin. (4) lit c) „*cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate în condițiile în care cheltuielile cu stocul de semințe soia la care face referire inspecția fiscală a fost doar de .....lei.*”

Totodată, pentru constatarea lipsei de stoc a semințelor de soia, organele de control aveau obligația să solicite efectuarea inventarierii cantității de semințe existente așa cum prevede OMF nr. 2861/2009 pentru aprobarea normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalului proprii - anexa nr. 1 pct. 2 „entitățile au obligația să efectueze inventarierea în următoarele situații: lit. a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului.” și numai în urma inventarierii efectuate putea fi constată lipsa de stoc a cantității de sămânța de soia.

Organele de control, așa cum rezultă și din conținutul raportului de inspecție fiscală, nu au solicitat să se efectueze inventarierea stocurilor existente la data controlului au dedus ca întreaga sumă de .....lei reprezintă cheltuiala nedeductibilă reprezentând cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor și încadrată la art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor degradate”.

Conform textului de lege la care face trimitere organul de control (art. 21 alin. (4) lit. c)), acesta a constatat o lipsă în gestiune și a aplicat ajustarea cheltuielilor aferente acestei lipse din gestiune, dar constatarea lipsei din gestiune se determină prin inventariere în conformitate cu cadrul legal care reglementează efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Pentru determinarea unei eventuale lipse din gestiune, organul de control ar fi trebuit să procedeze la efectuarea inventarierii stocurilor, comparând situația scriptică cu cea faptică, operațiune neefectuată de acesta.

Aceste bunuri de natura stocurilor (sămânța de soia) ar fi trebuit să existe inițial și ulterior să se constate, prin efectuarea inventarierii, lipsă acestora din gestiune.

Organul de control nu a efectuat inventarierea patrimonială a societății, astfel încât este în imposibilitate de a constata lipsa din gestiune.

În concluzie, la cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor degradate se încadrează doar cantitatea de .....kg sămânța de soia (în valoare de .....lei), cantitate data în consum (care nu mai poate fi considerată o lipsă din gestiune) și impozitată ca atare. Organele de inspecție fiscală au încadrat greșit la art. 21 alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întreaga sumă de .....lei ca și cheltuieli nedeductibile aferente stocurilor constatate lipsa din gestiune sau degradate, suma care înglobează și celelalte cheltuieli cu alte servicii.

Cu referire la TVA face următoarele precizări:

TVA colectată stabilit suplimentar de organul de control în suma de .....lei a fost stabilită luând ca baza sumele ce au făcut obiectul ajustării cheltuielilor nedeductibile tratate mai sus la impozitul pe profit, respectiv suma totală de .....lei, luând în calcul ca și baza impozabilă și suma de .....lei, contravaloarea facturii de sămânța soia pentru care a fost aplicată „taxare inversă”.

Consideră ca baza pentru TVA a fost stabilită nelegal cu interpretarea și încadrarea eronată.

Societatea ..... SRL a achiziționat cantitatea de .....kg semințe de soia de la societatea ..... SRL cu factura nr. .... cu o valoare de .....lei fără TVA, fiind aplicată „taxare inversă”.

Conform punctului de vedere exprimat în scris și comunicat echipei de inspecție fiscală, organele de control nu au ținut cont de prevederile Circularei nr. 693567/2016 privind aplicarea taxării inverse prevăzute de art. 331 din Codul fiscal, și care prevede ca taxarea inversă exclude prejudiciul la bugetul de stat din punct de vedere al TVA .

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (relevante fiind cauzele C-285/11 Bonik și C-277/14 PPUH) rezulta ca dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat doar în situația în care s-a aplicat regimul normal de TVA, respectiv atunci când au fost emise facturi cu TVA, pentru ca doar în aceasta situație exista un prejudiciu la bugetul de stat, determinat de faptul ca beneficiarul a dedus taxa pe care a facturat-o, dar nu a plătit-o la bugetul de stat furnizorul.

*În consecință, așa cum rezulta din prevederile Circularei „în situația în care beneficiarul a aplicat în mod corect taxarea inversa pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal, furnizorul/prestatorul având cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA la data operațiunilor, chiar dacă ulterior codul acestuia este anulat sau se suspectează ca furnizorul/prestatorul a avut un comportament fiscal incorect, nu se va sancționa beneficiarul în sensul anularii deducerii taxei pe valoarea adăugată, întrucât nu a avut loc un prejudiciu la bugetul de stat, scopul taxării inverse fiind exact acela de a proteja bugetul statului de fraudă ca urmare a neplății taxei pe valoarea adăugată de către furnizori/prestatori”.*

În concluzie, considera ca impozitul pe profit în suma de .....lei și TVA în suma de .....lei stabilite suplimentar de organul de control sunt nelegale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ....s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de .....lei, reprezentând

- impozit pe profit = .....lei;
- TVA = .....lei.

Cu privire la aspectele pentru care petenta a prezentat motivele de fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....înregistrat la AJFP ..... - Inspecție Fiscală sub nr. ...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ...., s-au stabilit următoarele:

#### Referitor la impozitul pe profit

Analiza producției obținute în anul 2012:

Astfel, în anul 2012, contribuabilul nu a înregistrat producție la cultura de soia în condițiile în care producția medie la hectar pentru cultura de soia (zona ..... ) comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană ..... este de .....kg/ha.

Analizând documentele justificative puse la dispoziție de către ..... SRL, s-a constatat ca, în anul 2012, contribuabilul a luat în arenda suprafața de .....ha, suprafața care nu mai fusese lucrată de câțiva ani.

În același timp, se constată ca societatea verificată a solicitat opinia unui expert în probleme agricole, legată de motivele pentru care producția la cultura de soia în sămânțată în anul 2012 a fost ..... kg/ha.

Conform raportului de expertiză tehnică extrajudiciară întocmit de către expert tehnic judiciar ing. .... în data de 17.09.2012. și pus la dispoziția noastră de către societatea verificată, se constată ca „de la semnarea contractului de arenda până la începerea propriu-zisă a exploatării terenului (societatea) a întâmpinat unele dificultăți legate de vremea nefavorabilă, ...., fapt care a împiedicat exploatarea terenului în epoca optimă.

*Mai mult decât atât aproape întreaga suprafață era ocupată cu arbuști și vegetație deasă, terenul nefiind exploatat de foarte mulți ani. ...Fiind în trecut nelucrat, solul a devenit nefertil, sărac în substanțe nutritive, îmbunătățirea*

*funciara a terenului pentru creșterea gradului de fertilitate fiind un proces de lunga durata”*

In același timp, societatea verificata a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un Proces Verbal de constatare pagube a culturilor agricole, întocmit de către inginer agronom .....în calitate de reprezentant al ..... SRL, prin care se constata ca „*terenurile agricole au fost luate în arenda foarte târziu, acest aspect împiedicându-ne sa la pregătim în epoca optima.....Acest aspect s-a concretizat prin faptul ca plantele nu s-au dezvoltat corespunzător, o parte din boabele semănate nu au germinat și care au germinat și au ajuns la un anumit grad de maturitate au avortat în mare parte florile.... Prin urmare, împreună cu administratorul societății am luat decizia de a nu intra la recoltat la cultura de soia ....”*

Tot în legătura cu cultura de soia, societatea verificata a pus la dispoziție polița de asigurare cu nr. ...., prin care se certifica faptul ca societatea verificata a avut asigurata o suprafață de .....ha din cultura de soia înființată pe o suprafață de ....., pentru suma de .....lei/ha.

Din polița de asigurare menționată rezulta ca riscurile preluate în asigurare sunt: îngheț târziu de primăvara, grindina, ploi torențiale, furtuni/vijelii, incendiu din cauze naturale, alunecări/prăbușiri/surpări de teren, îngheț timpuriu de toamna până la 26.10.2012 cu termen de valabilitate 25.04.2012-10.10.2012-

În legătura cu asigurarea culturii de soia pentru situații deosebite, a fost solicitata o nota explicativa reprezentantului societății verificate.

Din răspunsul primit, reiese ca, cultura de soia nu a fost asigurata și pentru situația descrisa mai sus și constatata atât de către expertul tehnic, cat și de către inginerul agronom.

Ca și o confirmare a acestui aspect, reprezentantul societății verificate menționează ca societatea ..... SRL nu a încasat despăgubiri de la asigurator, pentru faptul ca nu a realizat producție la cultura de soia în anul 2012 nefiind asigurata pentru nerealizarea producției în lipsa unor evenimente deosebite externe neprevazute (seceta, boli ale plantelor) .

In acest condiții, s-a constatat ca, deși societatea verificata deținea specialist (inginer în agricultura) și era conștientă ca solul care urma sa fie însămânțat cu cultura de soia nu este pregătit pentru activități agricole, acesta fiind ocupat cu arbuști și vegetație deasa, terenul nefiind exploatat de foarte multi ani și în aceste condiții solul a devenit nefertil, sărac în substanțe nutritive, îmbunătățirea funciara a terenului pentru creșterea gradului de fertilitate fiind un proces de lunga durata, a hotărât totuși sa îl însămânțeze cu cultura de soia, pericolul de degradare a semințelor incorporate în sol fiind evident, fapt constatat și de către specialiștii menționați anterior.

Mai mult decât atât, se constata ca, deși a fost prezentata o polița de asigurare a culturii de soia pentru suprafață cultivata cu soia de .....ha, societatea verificata nu a încasat nici o despăgubire în urma faptului ca nu a obtinut producție la cultura de soia, fapt ce demonstrează ca, cultura de soia nu a fost asigurata pentru situația deosebita invocata de către reprezentanții ..... SRL.

Asigurarea unei culturi agricole în caz de calamitate, presupune ca asiguratorul sa plătească despăgubiri asiguratului pentru situația deosebita

invocata, în caz contrar cultura respectiva fiind neasigurata pentru situația deosebita invocata de societate.

In acest context, considera ca sunt aplicabile în speța prevederile art. 21 alin. (4) din Legea 571/2003 cu privire la CF, actualizata pentru anul 2012, care prevede ca „*următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: lit c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor ..... degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă.....*” coroborate cu prevederile HG 44/2004, privind Normele de aplicare a CF, pct 42, care prevede ca „*în sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile .... distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră.*”

Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De menționat ca zona în care a fost înființată cultura de soia (..... – ....., jud .....) nu a fost declarata, potrivit prevederilor legale speciale pentru agricultura, zona calamitata și potrivit expertizei tehnice extrajudiciare prezentate, lipsa producției la cultura de soia nu s-a datorat unor epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau de război, asa cum sunt ele prevazute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In acest context, prezenta verificare constata ca societatea verificata nu și-a luat toate masurile pentru ca stocul de semințe de soia incorporat în sol sa nu se degradeze iar cultura de soia nu a fost asigurata pentru evenimentele deosebite invocate de societate.

In acest context, în baza prevederilor Legii 571/2003 privind CF, art. 21 alin. (4) lit. c), prezenta verificare considera ca, cheltuiala cu înființarea culturii de soia (și TVA aferenta, este nedeductibila la calculul profitului impozabil respectiv la calculul TVA).

De menționat ca societatea a prezentat organului de control situația cheltuielilor cu producției în curs aferenta producției de soia și, ca urmare a analizei acestor cheltuieli și ca urmare a contextului argumentațiilor de mai sus, cheltuielile cu producția în curs în suma de .....lei sunt nedeductibile fiscal, stabilindu-se suplimentar un impozit pe profit în suma de .....lei (.....lei x 16%=.....lei).

#### Referitor la TVA

Prin raportul de inspecție fiscala nr. ...., referitor la activitatea de producție agricola s-au constatat următoarele:

-organele de inspecție fiscala au constatat ca producția medie la hectar de soia în zona ....., înregistrată în anul agricol 2012 a fost zero fapt ce a dus la



constatarea ajustării dreptului de deducere a tva aferenta cheltuielilor efectuate cu obținerea culturii de soia.

Suprafața totala lucrata cu cultura de soia de către societatea verificata este în anul 2012 de .....ha.

Pentru anul agricol 2012, conform documentelor prezentate, pentru cultura de soia, societatea care a prestat serviciile privind lucrările agricole a aplicat tehnologia culturii, procedând la însămânțarea terenului, lucrările efectuate fiind de calitate.

Pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu exista documente care sa fi constatat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminatia semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mica a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

Societatea nu a demonstrat situația de calamitate pentru cultura de soia în aceasta perioada.

S-a constatat ca societatea verificata nu și-a luat toate masurile pentru ca stocul de semințe de soia incorporat în sol sa nu se degradeze, iar cultura de soia nu a fost asigurata pentru evenimentele deosebite invocate de societate.

În acest context, în baza prevederilor Legii 571/2003 privind CF, art. 21 alin. (4) lit. c), prezenta verificare considera ca, cheltuiala cu înființarea culturii de soia și TVA aferenta, este nedeductibila la calculul profitului impozabil respectiv la calculul TVA.

De menționat ca societatea a prezentat organului de control situația cheltuielilor cu producției în curs aferenta producției de soia, iar ca urmare a analizei acestor cheltuieli și ca urmare a contextului argumentațiilor detaliate la capitolul impozit pe profit, cheltuielile cu producția de soia în suma de .....lei sunt nedeductibile fiscal, stabilindu-se suplimentar taxa pe valoarea adăugata în suma de .....lei (.....lei - cheltuieli nepurtatoare de TVA .....lei x 24%=.....lei).

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se retine ca petenta a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ....

***III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .....lei, DGRFP ..... prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestuia în condițiile societatea ..... SRL nu prezintă în susținere argumente sau documente din care să rezulte o situație contrară decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.***

În fapt, în anul 2012, societatea ..... SRL nu a înregistrat producție la cultura de soia în condițiile în care producția medie la hectar pentru cultura de soia (zona ..... ) comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană ..... este de 2.000 kg/ha.

Analizând documentele justificative puse la dispoziție de către societatea ..... SRL, s-a constatat că, în anul 2012, societatea ..... SRL a luat în arendă suprafața de .....ha, suprafață care nu mai fusese lucrată de câțiva ani.

Societatea ..... SRL a solicitat opinia unui expert în probleme agricole, legată de motivele pentru care producția la cultura de soia însămânțată în anul 2012 a fost 0 kg/ha.

Conform raportului de expertiză tehnică extrajudiciara întocmit de către expert tehnic judiciar ing. .... în data de 17.09.2012 și pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către societatea verificata, „de la semnarea contractului de

*arendă până la începerea propriu-zisă a exploatării terenului (societatea) a întâmpinat unele dificultăți legate de vremea nefavorabilă, ..., fapt care a împiedicat exploatarea terenului în epoca optimă.*

*Mai mult decât atât, aproape întreaga suprafață era ocupată cu arbuști și vegetație deasă, terenul nefiind exploatat de foarte mulți ani. ...Fiind în trecut nelucrat, solul a devenit nefertil, sărac în substanțe nutritive, îmbunătățirea funciara a terenului pentru creșterea gradului de fertilitate fiind un proces de lungă durată”.*

În același timp, societatea verificată a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un Proces - verbal de constatare pagube a culturilor agricole, întocmit de către inginer agronom .....în calitate de reprezentant al societății ..... SRL, prin care se constată că „*terenurile agricole au fost luate în arendă foarte târziu, acest aspect împiedicându-ne să-l pregătim în epoca optimă....Acest aspect s-a concretizat prin faptul ca plantele nu s-au dezvoltat corespunzător, o parte din boabele semănate nu au germinat și care au germinat și au ajuns la un anumit grad de maturitate au avortat în mare parte florile.... Prin urmare, împreună cu administratorul societății am luat decizia de a nu intra la recoltat la cultura de soia ....*”

Tot în legătura cu cultura de soia, societatea verificată a pus la dispoziție Polița de asigurare cu nr. ...., prin care se certifică faptul ca societatea verificată a avut asigurată o suprafață de .....ha din cultura de soia înființată pe o suprafață de ....., pentru suma de .....lei/ha.

Din polița de asigurare menționată rezultă ca **riscurile preluate în asigurare sunt: îngheț târziu de primăvara, grindina, ploi torențiale, furtuni/vijelii, incendiu din cauze naturale, alunecări/prăbușiri/surpări de teren, îngheț timpuriu de toamna până la 26.10.2012** cu termen de valabilitate 25.04.2012-10.10.2012.

În legătura cu asigurarea culturii de soia pentru situații deosebite, a fost solicitată o nota explicativă reprezentantului societății verificate.

Din răspunsul primit, reiese că, **cultura de soia nu a fost asigurată și pentru situația descrisă mai sus și constatată atât de către expertul tehnic, cât și de către inginerul agronom.**

Ca și o confirmare a acestui aspect, reprezentantul societății verificate menționează ca societatea ..... SRL nu a încasat despăgubiri de la asigurător, pentru faptul ca nu a realizat producție la cultura de soia în anul 2012 nefiind asigurată pentru nerealizarea producției în lipsa unor evenimente deosebite externe neprevăzute (seceta, boli ale plantelor).

În aceste condiții, s-a constatat că, **deși societatea verificată deținea specialist (inginer în agricultură) și era conștientă ca solul care urma să fie însămânțat cu cultura de soia nu este pregătit pentru activități agricole**, acesta fiind ocupat cu arbuști și vegetație deasă, terenul nefiind exploatat de foarte mulți ani și în aceste condiții solul a devenit nefertil, sărac în substanțe nutritive, îmbunătățirea funciara a terenului pentru creșterea gradului de fertilitate fiind un proces de lungă durată, **a hotărât totuși să îl însămânțeze cu cultura de soia, pericolul de degradare a semințelor incorporate în sol fiind evident, fapt constatat și de către specialiștii menționați anterior.**

Deși a fost prezentată o polița de asigurare a culturii de soia pentru suprafață cultivată cu soia de .....ha, societatea verificată nu a încasat nici o despăgubire în urma faptului ca nu a obținut producție la cultura de soia, fapt ce demonstrează ca, **cultura de soia nu a fost asigurată pentru situația deosebită invocată de către reprezentanții ..... SRL.**

**În drept, referitor la impozitul pe profit**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

- art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

potrivit prevederilor pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

- art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

- art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință,

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

coroborat cu prevederile pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al impozitului pe profit se reține că potrivit prevederilor mai sus menționate pentru bunurile de natura stocurilor degradate, neimputabile, societatea trebuie să încheie contracte de asigurare, pentru a putea fi deductibile la **calculul impozitului pe profit cheltuielile cu aceste bunuri.**

Asigurarea unei culturi agricole în caz de calamitate, presupune ca asiguratorul să plătească despăgubiri asiguratului pentru situația deosebită invocată, în caz contrar cultura respectivă fiind neasigurată pentru situația deosebită invocată de societate.

Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De menționat că zona în care a fost înființată cultura de soia (..... – ....., jud .....) nu a fost declarată, potrivit prevederilor legale speciale pentru agricultură, zona calamităților și potrivit expertizei tehnice extrajudiciare prezentate, lipsa producției la cultura de soia nu s-a datorat unor epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau de război, așa cum sunt ele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea, în momentul constatării apariției depreciilor calitative de producție neterminată, avea obligația să procedeze la efectuarea inventarierii, în conformitate cu prevederile OMFP nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, putând astfel să probeze cuantumul depreciilor de producție neterminată în funcție de constatările comisiei de inventariere.

Societatea trebuia să prezinte liste de inventariere separate pentru producția agricolă deteriorată, inventarierea făcându-se pe bază de calcule tehnice, iar în listele de inventariere trebuia menționat modul cum s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor, la care se anexau procesele-verbale în care trebuiau arătate cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau depreciării, cauzele care au determinat starea bunurilor respective.

Totodată, se reține că activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin depreciile constatate. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unui provizion pentru depreciere. Provizioanele pentru depreciere sau amortizarea suplimentară se înregistrează în contabilitate indiferent de situația economică a unității, inclusiv în cazul în care aceasta înregistrează pierdere contabilă. Pentru elementele de activ la care s-au constatat depreciere, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru depreciere, acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste depreciere.

**Se reține că, în speță în cauză, deprecierea stocurilor a fost și un rezultat al deciziilor de management ale societății întrucât nu s-a probat că societatea a manifestat diligența necesară și a întreprins toate măsurile pentru a evita suportarea acestor pierderi, una dintre posibilele măsuri putând fi și aceea a încheierii de contracte de asigurare care să acopere riscurile activității de exploatare proprii, societatea asumându-și practic în aceste condiții riscurile, cu atât mai mult cu cât nici nu a încheiat contracte ferme de desfacere care să ofere certitudinea valorificării producției și să demonstreze angajarea în obținerea unor venituri viitoare a cheltuielilor cu producția neterminată.**

Totodată, societatea nu a putut face dovada că sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, să nu fie considerate livrare de bunuri cu plată și anume:

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Așa cum s-a reținut mai sus, societatea avea posibilitatea evitării acestor pierderi de producție neterminată prin încheierea de contracte de asigurări având în vedere că pierderile se acumula din exercițiile financiare precedente. Mai mult, societatea nu a înregistrat niciun fel de provizioane/ajustări pentru deprecieri și pierderi de valoare care să ofere o estimare a deprecierei acestor stocuri.

În raport de cele prezentate mai sus, se reține că, în condițiile în care petenta nu a putut face dovada că a întreprins toate măsurile pentru a evita deprecierea producției de soia, afirmațiile din nota explicativă, rezultă că petenta nu are posibilitatea legală de a diminua masa impozabilă a profitului cu cheltuielile în suma de .....lei, astfel încât în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei diferențe de impozit pe profit suplimentar în suma de .....lei.

Astfel, întrucât societatea ..... SRL nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirmе situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de .....lei, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.**

**III.2.A. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ....., prin Serviciul soluționare contestații 1, se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.**

În fapt, pentru TVA în suma de .....lei (.....lei – .....lei – .....lei), petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept. Motivele de fapt și de drept cu privire la taxa pe valoarea adăugată sunt prezentate de la pagina 5 la pagina 6 din

contestație, doar cu privire la suma de .....lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de semințe.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

*„Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*(...) c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază ”;*

Totodată, în speța sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*(...) b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 276*

#### ***Soluționarea contestației***

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

Potrivit doctrinei, se reține că în dreptul românesc a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consacrat de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250*

*Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73*

#### ***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invoca o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, întrucât societatea ..... SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, prin care sa combată constatările organelor de inspecție fiscala si din care sa rezulte o situație contrara fata de cea constatata, **se va respinge contestația ca nemotivata pentru TVA in suma de .....lei**, in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare.

**III.2.B. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei, DGRFP ..... - Serviciul Soluționare Contestații 1 este investita sa se pronunțe asupra deductibilității TVA aferenta achizițiilor de semințe, înregistrată în evidentele contabile în luna mai 2012, în condițiile în care societatea contestatara nu a probat cu documente ca acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.**

În fapt, în anul 2012, societatea ..... SRL nu a înregistrat producție la cultura de soia în condițiile în care producția medie la hectar pentru cultura de soia (zona ..... ) comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană ..... este de .....kg/ha.

Analizând documentele justificative puse la dispoziție de către societatea ..... SRL, s-a constatat că, în anul 2012, societatea ..... SRL a luat în arendă suprafața de .....ha, suprafață care nu mai fusese lucrată de câțiva ani.

Pentru anul agricol 2012, conform documentelor prezentate, pentru cultura de soia, societatea care a prestat serviciile privind lucrările agricole a aplicat tehnologia culturii, procedând la însămânțarea terenului, lucrările efectuate fiind de calitate.

Pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu exista documente care sa fi constatat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminatia semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mica a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

**Societatea nu a demonstrat situația de calamitate pentru cultura de soia în aceasta perioada. Se reține că, în speță în cauză, deprecierea producției de soia a fost și un rezultat al deciziilor de management ale societății întrucât nu s-a probat că societatea a manifestat diligența necesară și a întreprins toate măsurile pentru a evita suportarea acestor pierderi.**

S-a constatat ca societatea verificata nu și-a luat toate masurile pentru ca stocul de semințe de soia incorporat în sol sa nu se degradeze, iar cultura de soia nu a fost asigurata pentru evenimentele deosebite invocate de societate.

**Pentru TVA în suma de .....lei (.....lei – .....lei – .....lei), petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept.** Motivele de fapt și de drept cu privire la taxa pe valoarea adăugata sunt prezentate de la pagina 5 la pagina 6 din contestație.

Pentru TVA în suma de ..... lei, petenta precizează ca a achiziționat cantitatea de .....kg semințe de soia de la societatea ..... SRL cu factura nr. .... cu o valoare de .....lei fără TVA, fiind aplicata „taxare inversa”. Aceasta

apreciază ca organele de control nu au ținut cont de prevederile Circularei nr. 693567/2016 privind aplicarea taxării inverse prevăzute de art. 331 din Codul fiscal și care prevede ca taxarea inversa exclude prejudiciul la bugetul de stat din punct de vedere al TVA .

Consideră ca din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (relevante fiind cauzele C-285/11 Bonik și C-277/14 PPUH) rezulta ca dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat doar în situația în care s-a aplicat regimul normal de TVA, respectiv atunci când au fost emise facturi cu TVA, pentru ca doar în aceasta situație exista un prejudiciu la bugetul de stat, determinat de faptul ca beneficiarul a dedus taxa pe care a facturat-o, dar nu a plătit-o la bugetul de stat furnizorul.

**In drept**, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art.145 și art.146 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

**Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(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;”**

Potrivit pct. 46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice stampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale (...)**

**(4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a**



taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, **dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145 - 147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07.**

(5) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal vor proceda astfel:

a) dacă achizițiile de bunuri și servicii menționate la alin. (4) sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, dispun aplicarea prevederilor art. 157 alin. (2) sau, după caz, ale art. 157 alin. (5) din Codul fiscal în perioada fiscală în care s-a finalizat inspecția fiscală;

b) dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin. (4) sunt destinate realizării de operațiuni care sunt supuse pro-rata, vor calcula diferența dintre taxa colectată și taxa dedusă potrivit pro rata aplicabilă la data efectuării operațiunii. În cazul în care inspecția fiscală are loc în cursul anului fiscal în care operațiunea a avut loc, pentru determinarea diferenței menționate se va avea în vedere pro rata provizorie aplicată. Dacă inspecția fiscală are loc într-un alt an fiscal decât cel în care a avut loc operațiunea, pentru determinarea diferenței menționate se va avea în vedere pro rata definitivă calculată pentru anul în care a avut loc operațiunea. Diferențele astfel stabilite vor fi achitate sau, după caz, compensate, în conformitate cu normele procedurale în vigoare;

c) **dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin. (4) sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, vor stabili taxa datorată bugetului de stat, care va fi achitată sau, după caz, compensată, în conformitate cu normele procedurale în vigoare.”**

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca dreptul de deducere al taxei ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se retine ca legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de forma, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de forma condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, în cazul achizițiilor de bunuri, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, **persoana impozabila trebuie sa facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile**, respectiv dovada achiziției bunurilor în beneficiul sau, operațiune cuprinsa în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile legale enunțate mai sus, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și cererilor adresate organului fiscal.

De asemenea, în hotărârea data în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabila (par. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația **comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept** (par. 29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligația persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedica autoritățile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a persoanei în cauza de a desfășura activitate economica, dând naștere la operațiuni taxabile.**

Se retine că, în conformitate cu prevederile art. 157 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2012:

**"(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)."**

iar potrivit art.150 alin.(2) din același act normativ:

**„(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”**

Totodată, se retine ca , în conformitate cu prevederile pct. 82 alin. (1) - (4) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2012:

**"82. (1) În sensul art. 160 alin. (5) din Codul fiscal, prin livrări de bunuri/prestări de servicii în interiorul țării se înțelege operațiunile realizate numai între persoane care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au locul livrării sau locul prestării în România conform art. 132, respectiv art. 133 din Codul fiscal, și sunt operațiuni taxabile conform titlului VI din Codul fiscal.**

**(2) În sensul art. 160 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte unități care pot fi utilizate de operatori în conformitate cu Directiva 2003/87/CE se înțelege unitățile prevăzute la art. 3 lit. (m) și (n) din Directiva 2003/87/CE, cu modificările ulterioare.**

**(3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.**

**(4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă."**

Cu privire la invocarea în susținerea contestației a adresei emisa de Ministerul

Finanțelor Publice, în aplicarea unitară a prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a Normelor metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește aplicarea taxării inverse prevăzute la art. 331 din Codul fiscal, menționăm ca art. 331 "*Măsuri de simplificare*" se aplică numai pentru livrările de bunuri /prestările de servicii în interiorul țării conform alin. (5) al art. 331 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În această adresă se precizează ca:

*"Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România care achiziționează bunuri/servicii de natura celor specificate la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România au obligația să aplice taxarea inversă.*

*Astfel, pentru aceste operațiuni, beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 323 din Codul fiscal, atât ca taxa colectată cât și ca taxa deductibilă. Beneficiarii au dreptul de deducere a taxei în limitele și condițiile stabilite la art. 297-301 din Codul fiscal."*

Atâta timp cât societatea nu a făcut dovada îndeplinirii cerințelor de fond, respectiv utilizarea semințelor în folosul operațiunilor taxabile (nu a valorificat producția de soia și a procedat la realizarea culturii deși avea angajat tehnician agronom care cunoștea riscurile pe care și le asuma), aceasta nu beneficiază de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește invocarea jurisprudenței Curții Europene de Justiție respectiv, cauza C-277/14 PPUh Stehcemp și C-285/11 Bonik, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece așa cum s-a arătat și mai sus, acordarea dreptului de deducere a TVA a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere.

**În consecință**, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare pe perioada verificată precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, în speță se vor aplica prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă , în totalitate sau în parte, ori respinsă ."*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*"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;"*

**se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea ..... SRL **cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de .....lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

## DECIDE:

1. **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de societatea ..... SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ...., pentru creanțele fiscale în **sumă de ..... lei**, reprezentând:

- .....lei - impozit profit;
- .....lei – TVA.

2. **Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de societatea ..... SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. ...., pentru **TVA în suma de .....lei**.

- prezenta decizie se comunică la:
  - societatea ..... SRL;
  - AJFP ..... – Inspecție Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

.....