

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. 124 din 03 februarie 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 ... 2011 – înregistrată la D.G.F.P. B sub nr. .../... 2011, 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–Z ... din ... 2011*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală* încheiat la data de ... 2011 de consilier și inspector din cadrul A.I.F. B, comunicate societății comerciale la data de ... 2011.

În conformitate cu prevederile *art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată în 31 iulie 2007, 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.1769/21 decembrie 2011 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. B sub nr. .../22 decembrie 2011, 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. ..., Nr....., județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală 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. – *Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):*

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

CONTESTAȚIE

Împotriva deciziei de impunere nr.F–Z .../28.11.2011 întrucât considerăm că este nelegală și netemeinică în ceea ce privește:

- *stabilirea TVA suplimentare de colectat în sumă de ... RON aferentă producției calamitate în anul 2010 la culturile de grâu, rapiță și orzoaică și diminuarea sumei solicitate la rambursare cu această valoare;*
- *diminuarea TVA deductibile cu suma de ... RON aferentă tranzacțiilor încheiate cu SC Q SRL (... RON) și SC Q SRL (... 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, precum și înlăturarea accesoriilor calculate pentru această sumă, pentru următoarele considerente:

1. Situația calamităților naturale la culturile de grâu, rapiță și orzoaică din anul 2010 de pe raza județului ... și acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... RON.

Situația de fapt este de necontestat. Societatea a efectuat lucrări agricole pentru suprafețele de teren calamitate, înregistrând contabil valoarea acestei producții ce ar fi trebuit să fie realizată ca producție neterminată.

Efectuarea lucrărilor, volumul acestora și costul de producție nu poate fi sub nicio formă puse la îndoială, actele din spatele acestor operațiuni demonstrând realitatea și veridicitatea efectuării acestora.

În ceea ce privește starea de calamitate, societatea a parcurs fazele procedurale care depindeau de ea, respectiv a efectuat înștiințări către organele abilitate să constate starea de calamitate, a participat la efectuare de constatări la fața locului, a obținut procese verbale de situație. De asemenea a încheiat și polițe de asigurări pentru culturile respective, dar faptul că societatea de asigurări refuză onorarea polițelor nu poate fi imputabil societății. Documentele dovedesc starea reală din teren de calamitate naturală.

[...] De altfel, analiza organelor de inspecție pe temeiul de drept incident în cauză este trunchiată, aceștia făcând referire la normele de aplicare ale art.128 alin 8 litera a din Codul Fiscal doar în ceea ce privește starea de forță majoră, nu și starea de calamitate. Solicităm că la analiza prezentei contestații să aveți în vedere întregul text al normelor de aplicare ale art.128 alin 8 litera a din Codul Fiscal, [...].

Este evident că societatea nu a efectuat producție și nebeneficiind de despăgubiri nici de la buget nici de la societatea de asigurări, nu poate fi impusă calcularea TVA pentru valoarea producției ce ar fi fost realizată, dacă nu ar fi fost calamitățile. Nefiind realizată producție nu exista bun care să fie supus comercializării și taxării TVA. Așadar, stabilirea unei TVA suplimentare de colectat aferentă acestei valori a producției calamitate de ... RON nu are justificare. În aceste condiții, nici decontul de TVA solicitat la rambursare nu trebuie influențat prin reținerea acestei sume de la rambursare, cheltuielile fiind dovedite și TVA achitată.

2. În ceea ce privește diminuarea TVA de rambursat cu suma de ... TVA aferentă tranzacțiilor încheiate cu SC Q SRL și SC Q 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.

Realitatea tranzacțiilor rezultă fără doar și poate din faptul că plățile au fost efectuate prin operațiuni bancare, prin conturi bancare, deci TVA solicitată la rambursare a fost achitată de către societate. A fost solicitată la rambursare TVA efectiv achitată nu și TVA calculată aferentă sumei de ... cu care SC X SA figurează ca fiind debit de achitat către SC Q SRL.

Faptul că vânzătorul 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.

De asemenea, TVA aferentă livrărilor făcute de SC Q SRL nu poate fi imputat SC X SA faptul că vânzătorul nu declară sau nu raportează operațiunile economice derulate.

[...] Având în vedere că este clar din evidența proprie a subscrisei că SC Q SRL era unicul furnizor de motorină în perioada respectivă, având în vedere și bonurile de consum interne care demonstrează consum de motorină aferent lucrărilor agricole desfășurate ([...]) nu putem accepta punctul de vedere al organelor de inspecție care au diminuat TVA solicitată la rambursare cu aceste sume. [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr.F–Z ... din ... 2011, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală din ... 2011, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală, finalizată la data de ... 2011, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere, și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 mai 2010– 31 martie 2011 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de ... lei și opțiuni de rambursare aferent lunii martie 2011, înregistrat la A.I.F. B sub nr..../... 2011.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală din data de ... 2011 care a stat la baza emiterii de către A.I.F. B a Deciziei de impunere nr.F–Z ... din ... 2011.

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

"[...] **TVA colectată**

În perioada 01.05.2010 – 31.03.2011 societatea a înregistrat o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de ... lei (anexa nr.1), taxă ce provine din activitatea de vânzare en-gross și en-detail a produselor finite agricole și zootehnice (cereale-orz, porumb, grâu, orzoaică, floarea soarelui; animale-viței) precum și din bunuri livrate drept plată în natură în sistem dearendă.

[...] Urmare verificării efectuate, față de TVA colectată evidențiată în contabilitate în sumă de ... lei, la control s-a stabilit suma de ... lei, rezultând **o diferență suplimentară de ... lei**, după cum urmează (anexa nr.2):

– ... lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată la control aferentă depășirilor de cheltuieli cu deductibilitate limitată în sumă de ... lei ([...]) (**sumă necontestată**).

– ... lei reprezintă TVA aferentă "pierderii" cauzate de scoaterea din gestiune a producției neterminate.

În perioada verificată, S.C. X S.A., a desfășurat activități de cultivare a cerealelor, plantelor leguminoase, plantelor producătoare de semințe oleaginoase, cultivarea plantelor pentru fibre textile etc., întreaga producție realizată fiind comercializată pe piața internă.

În timpul controlului s-a constatat că în baza Proceselor Verbale de Constatăre și Evaluare la Culturile Agricole privind pagubele produse în urma calamităților naturale ([...]), S.C. X SA a înregistrat în contabilitate ieșirea din patrimoniu a producției neterminate în valoare de ... lei.

Astfel, scoaterea, în luna iulie 2010 (N.C. nr....2010), a producției neterminate cu valoarea menționată mai sus, a fost înregistrată în contabilitate prin efectuarea art.contabil 331 "producție în curs de execuție" = 711 "variația stocurilor" cu suma de ... lei ([...]), în roșu, această operațiune nefiind urmată de alte înregistrări care să consemneze continuarea procesului de producție în cadrul societății până la obținerea produselor finite.

Calamitatea naturală din punct de vedere legal este reglementată de Legea nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură.

[...] Raportându-se la aceste precizări din Legea nr.381/2002 ca urmare a fenomenelor manifestate în 2010, reprezentanții societății au înștiințat Primăria Comunei ..., Consiliul Local al Comunei Județul ... și Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală, prin adresele nr./27.07.2010 și nr./28.07.2010 (anexa nr.1 la normele metodologice ale Legii nr.381/2002).

Înștiințările au fost însoțite de Procese Verbale de Constatăre și Evaluare la Culturile Agricole avizate la rândul lor de Primărie, Direcția pentru Agricultură, Direcția Finanțelor Publice, Societatea de Asigurare "... în vederea obținerii de despăgubiri pentru daunele provocate de fenomenele naturale amintite.

La solicitarea organelor fiscale, Direcția pentru Agricultură [...] prin adresa nr....2011, a comunicat următoarele : "S.C. X S.A. A, punct de lucru ... nu a beneficiat în anul 2010 de despăgubiri pentru calamități naturale, conform Legii nr.381/2002, [...]"

Menționăm faptul că societatea verificată a înregistrat în contabilitate pierderi din calamități (grad de daunare 100%) doar pentru culturile de grâu, rapiță și orzoaică.

Referitor la aceste aspecte, la control s-a considerat că întrucât Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală ... **nu a aprobat factorul de calamitate**, calamitățile din anul 2010 nu se încadrează în excepția prevăzută la art.128 alin.(8) din Legea nr.571/2003 [...].

În acest caz, societatea nu se încadrează în prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal [...].

Acesta se coroborează cu prevederile pct.10 din H.G. nr.44/2004 [...].

Precizăm deasemenea, faptul că S.C. X S.A. a încheiat cu societatea "...", polițe de asigurarea ale culturilor agricole [...].

Cu toate acestea, S.C. X S.A. nu a înregistrat în contabilitate despăgubiri din asigurări, **rezultând astfel faptul că nu a încheiat contracte de asigurare care să acopere riscurile de natura celor menționate anterior, riscuri care în cele din urmă au afectat patrimoniul societății prin grevarea cheltuielilor de exploatare cu suma de ... lei, aferentă pierderilor de stocuri de producție neterminată.**

Deasemenea societatea nu a înregistrat în acest interval provizioane și/sau ajustări pentru deprecieri și pierderi de valoare prin care să acopere eventualele influențe determinate de deprecierea producției neterminate, asumându-și astfel riscurile.

[...] **Recapitulând**, S.C. X S.A. [...] **nu a beneficiat de prevederile Legii nr.381/2002** în vederea obținerii de despăgubiri pentru recoltele calamitate **și nici de despăgubiri** în baza polițelor de asigurare încheiate cu societatea menționată anterior.

Având în vedere cele constatate și faptul că societatea nu se încadrează în prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, la control s-a procedat la **colectarea TVA**, [...] în sumă de ... lei (... lei x 24%) – anexa nr.2.

[...] **TVA deductibilă**

[...] Taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate în sumă de ... lei, a **fost modificată la control cu suma de ... lei**, stabilindu-se o valoare a TVA deductibilă în sumă de ... lei după cum urmează:

– ... lei, [...] **(sumă necontestată).**

– ... lei [...] **(sumă necontestată).**

– ... lei reprezintă TVA aferentă facturilor emise de S.C. Q S.R.L. [...] reprezentând contravaloare îngrășământ [...].

[...], din analiza situației transmise de compartimentul de specialitate din cadrul D.G.F.P. B privind Declarațiile informative cod 394 pentru intervalul semestrul I 2010 – semestrul II 2010, au rezultat diferențe în ceea ce privește valoarea tranzacțiilor înregistrate de S.C. X S.A. cu S.C. Q [...], în sensul că societatea a declarat "achiziții" în valoare de ... lei (... lei valoare fără TVA, ... lei TVA aferentă), fără ca partenerul să declare livrări către unitatea verificată. [...].

– ... lei reprezintă TVA aferentă facturilor emise de S.C. Q S.R.L. [...], reprezentând contravaloare motorină Diesel EURO 5 (produse accizabile).

În timpul controlului, din documentele ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor sus menționate, au fost sesizate unele aspecte cu privire la elementele de detaliu care să dovedească realitatea operațiunilor cum ar fi "lipsa datelor de identificare a mijloacelor cu carea fost efectuat transportul mărfii ([...]), lipsa informațiilor pe întreg circuitul economic ([...]), precum și date privind locul de depozitare al combustibilului de către S.C. ... S.R.L., la care se adaugă faptul că furnizorul nu a dus la îndeplinire obligațiile declarative cu privire la impozitele și taxele datorate bugetului de stat și nu a raportat tranzacțiile comerciale derulate cu unitatea verificată.

[...] În conformitate cu prevederile art.11 – (1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din O.G. 92/2003 (R), [...], organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile art.155 alin.(5) din

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 ... 2011**, 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 mai 2010 – 31 martie 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.

a) Conform celor consemnate în RIF – pag.4-6, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea comercială contestatoare **are obligația de a colecta suplimentar TVA** în sumă de ... lei aferentă "pierderii" cauzate de scoaterea din gestiune a producției neterminate calamitate purtătoare de TVA înregistrată în contabilitate în contul 331 "*Produce în curs de execuție*" în valoare de ... lei (parte din valoarea totală a producției neterminate scoasă din gestiune de ... lei), întrucât nu sunt îndeplinite prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, iar în baza documentației prezentate s-a constatat că societatea comercială nu a beneficiat de prevederile Legii nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură și nici de despăgubiri în baza contractelor de asigurare încheiate cu societatea de asigurări "..." S.A. București.

Ieșirea din patrimoniu a producției neterminate s-a făcut în luna ieunie 2010 prin înregistrarea articolului contabil 331 "*Produce în curs de execuție*" = 711 "*Variația stocurilor*" cu valoarea de ... lei, în roșu, această operațiune nefiind urmată de alte înregistrări care să consemneze continuarea procesului de producție în cadrul societății comerciale până la obținerea produselor finite.

b) Conform celor consemnate în RIF – pag.6-9, 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**, după cum urmează:

– ... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de îngrășăminte în valoare totală de ... lei (fără TVA) de la furnizorul S.C. "Q" S.R.L. din comuna, județul ..., taxă dedusă conform celor 4 facturi emise de această societate comercială în perioada 13 mai – 30 octombrie 2010.

În acest caz, ca urmare a investigațiilor întreprinse, organele de control au constatat că societatea comercială furnizoare nu a raportat în anul 2010 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. ..., s-a comunicat că ultimul bilanț contabil depus de S.C. "Q" S.R.L. a fost cel pentru exercițiul financiar al anului 2008, iar valoarea stocurilor existente la 31 decembrie 2008 era în sumă de ... lei.

– ... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de motorină în valoare totală de ... lei (fără TVA) de la furnizorul S.C. "Q" S.R.L. București, taxă dedusă conform celor 3 facturi emise de această societate comercială în perioada 18 – 30 august 2010.

În acest caz, din analiza facturilor care au stat la baza deducerii TVA, organele de inspecție fiscală au constatat lipsa unor informații de detaliu care să dovedească realitatea operațiunilor privind aceste achiziții (lipsa datelor de identificare a mijloacelor de transport etc.)

De asemenea, societatea comercială furnizoare nu și-a îndeplinit obligațiile declarative fiscale și nu a raportat prin declarația informativă cod 394 nicio livrare de bunuri către societatea comercială contestatoare.

Pentru diferența suplimentară de plată la TVA în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), la control au fost calculate și **accesorii de plată** (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ... lei, conform prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ 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-Z ... din ... 2011, respectiv **debit suplimentar de plată la TVA în sumă de ... lei și accesorii de plată** aferente în sumă de ... lei.

În susținerea cauzei, societatea comercială contestatoare consideră că a făcut dovada calamității culturilor de grâu, rapită și orzoaică în anul 2010. De asemenea, arată că a efectuat lucrări agricole pentru suprafețele de teren calamitate, înregistrând contabil valoarea acestei producții ce ar fi trebuit să fie realizată ca producție neterminată, iar volumul și costul de producție al acestor lucrări nu pot fi, sub nicio formă, puse la îndoială.

În aceste condiții, colectarea suplimentară a TVA în sumă de ... lei nu are justificare, întrucât: "[...] Este evident că societatea nu a efectuat producție și nebeneficiind de despăgubiri nici de la buget nici de la societatea de asigurări, nu poate fi impusă calcularea TVA pentru valoarea producției ce ar fi fost realizată, dacă nu ar fi fost calamitată. Nefiind realizată producție nu exista bun care să fie supus comercializării și taxării TVA."

În ceea ce privește anularea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri de la cei doi furnizori menționați în RIF, nu poate accepta această măsură, întrucât apreciază că operațiile comerciale consemnate în facturile prezentate la control sunt certe și reale, iar deficiențele constatate în evidențele celor doi furnizori nu-i pot fi imputate.

* **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, precum și accesoriile de plată aferente în sumă totală de ... lei, întrucât:**

a) Referitor la obligația de a colecta suplimentar TVA în sumă de ... lei aferentă "pierderii" cauzate de scoaterea din gestiune a producției neterminate calamitate:

Societatea comercială contestatoare, în baza prevederilor art.1 și art.2 din Legea nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură (în vigoare până la data de 31 decembrie 2010), ca urmare a fenomenelor meteo care au condus la calamitarea producției agricole de grâu (..... ha), rapită (..... ha) și orzoaică (..... ha) în proporție de 100%, în valoare totală de ... lei, a întocmit documentația prevăzută în Normele metodologice de aplicare a Legii nr.381/2002 prin care a înștiințat despre situația creată Primăria Comunei ..., Consiliul Local al Comunei și Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală a Județului Înștiințările au fost însoțite de Procese-Verbale de Constatare și Evaluare la Culturile Agricole avizate de Primărie, Direcția pentru Agricultură, Direcția Finanțelor Publice și Societatea de Asigurări "... în vederea obținerii de despăgubiri pentru daunele provocate de fenomenele naturale.

Însă, prin adresa nr..... din 25 mai 2011, Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală a Județului ... a comunicat faptul că S.C. "X" S.A. A, punct de lucru ..., nu a beneficiat în anul 2010 de despăgubiri pentru calamități naturale conform Legii nr.381/2002.

Având în vedere această adresă prin care Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală a Județului ... nu a aprobat factorul de calamitate în cazul semnalat de societatea comercială contestatoare, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au 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 valoare 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)."**

De asemenea, deși societatea comercială contestatoare a prezentat la control polițe de asigurare a culturilor agricole emise de societatea de asigurări "... S.A., în contabilitate nu s-au înregistrat venituri din despăgubiri pentru producția calamitată, rezultând astfel că asigurarea contractată nu a prevăzut și riscurile care au produs pierderile înregistrate.

Referitor la susținerea din contestație, conform căreia analiza efectuată organele de inspecție fiscală "este trunchiată, aceștia făcând referire la normele de aplicare ale art.128 alin 8 litera a din Codul Fiscal doar în ceea ce privește starea de forță majoră, nu și starea de calamitate.", solicitând organului de soluționare a contestației analiza întregului text din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 referitoare la prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, respectiv:

"(10) În sensul art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal:

a) prin cauze de forță majoră se înțelege:

1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;
2. război, război civil, acte de terorism;
3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;

b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;

c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată la despăgubire de societățile de asigurări.",

precizăm că acest text din norme se referă la explicitarea cauzelor de forță majoră și a bunurilor pierdute și furate, cazuri în care societatea comercială contestatoare nu se încadrează și pe care nu le-a invocat în contestație.

Societatea comercială invocă în contestație ca motivație pentru scăderea din gestiune a producției neterminate doar cauza de calamitate naturală, care a condus la înregistrarea de pierderi în evidența contabilă, dar care însă nu a fost aprobată de organul competent – Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală a Județului

Drept urmare, așa cum am arătat mai sus, societatea comercială contestatoare **datorează TVA în sumă de ... lei** aferentă producției neterminate scăzută din gestiune în luna iulie 2010 în valoare de ... lei, **operațiune asimilată livrărilor de bunuri**, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, neîncadrându-se în prevederile art.128 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal – mai sus citate, întrucât nu a fost aprobată de către Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală a Județului ... calamitatea naturală pentru producția agricolă de grâu (..... ha), rapiță (..... ha) și orzoaică (..... ha).

Astfel, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

b) Referitor la anularea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ... lei aferentă unor achiziții de bunuri înregistrate în perioada supusă inspecției fiscale, organele de control au avut în vedere 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) *Inspekția 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."

Având în vedere situațiile celor doi furnizori înscrisi în facturi, respectiv:

– S.C. "Q" S.R.L. din comuna, județul ..., nu a declarat livrări de îngrășămintă chimice către societatea comercială contestatoare în anul 2010 prin declarația informativă cod 394, ultima declarație de acest fel fiind depusă pentru semestrul II al anului 2008, iar ultimul decont de TVA a fost depus pentru luna martie 2009.

Conform datelor furnizate de site-ul ANAF–INFOPC, a rezultat că obiectul principal de activitate al societății comerciale furnizoare îl reprezintă "Activități de consultanță pentru afaceri și management" – cod CAEN 7022.

În urma controlului încuciat efectuat de organele de inspekție fiscală din cadrul A.I.F. ..., a rezultat că această societate comercială nu-și mai desfășoară activitatea la sediul social declarat. Prin Sentința nr.120/27 ianuarie 2011 pronunțată de Tribunalul ..., S.C. "Q" S.R.L. a intrat în procedura de insolvență, iar prin Sentința nr.633/26 mai 2011 pronunțată tot de Tribunalul ... s-a dispus închiderea procedurii insolvenței și radierea societății comerciale.

– S.C. "Q" S.R.L. București, a emis facturi de livrări de motorină către societatea comercială contestatoare, dar acestea nu conțin informațiile de detaliu – identificare mijloc de transport, număr factură de achiziție combustibil de către furnizor, date privind locul de depozitare, la care se adaugă faptul că nu a raportat livrări de motorină către societatea comercială contestatoare prin declarația informativă cod 394.

Astfel, înregistrarea de către S.C. "X" S.A. a facturilor provenite de la acești "furnizori" în evidența contabilă, cât și declararea achizițiilor respective prin declarația informativă semestrială cod 394, **nu dovedește proveniența legală a bunurilor, ci doar intrarea lor în gestiune.**

Chiar dacă operațiunile au fost reale, 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.

Societatea comercială contestatoare nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către furnizorii săi facturile de achiziții bunuri pe care le-a înregistrat în evidențele sale, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative 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."

Legalitatea exercitării dreptului de deducere, atât pentru cheltuielile înregistrate, cât și pentru TVA deductibilă aferentă, are în vedere, concomitent, două aspecte:

- cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în facturi, și
- cel de formă, care privește modul de completare a acestora de către furnizori.

În aceste condiții, chiar dacă facturile conțin elementele obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, datele înscrise în aceste facturi nu sunt suficiente pentru a proba faptul că operațiunile consemnate sunt și reale, în vederea îndeplinirii condițiilor necesare exercitării dreptului de deducere de către S.C. "X" S.A..

Astfel, și pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Rezultă astfel că societatea comercială contestatoare **datorează diferența suplimentară de plată la TVA** în sumă de ... lei stabilită prin Decizia de impunere nr.F-Z ... din ... 2011, sumă care a diminuat TVA solicitată la rambursare, precum și **accesoriile de plată** aferente în sumă totală de ... lei – calculate conform prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste sume.

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-Z ... din ... 2011, act administrativ fiscal emis de A.I.F. B, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.216 din Ordonanța Guvernului Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

- 1. – 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.

2. – 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 Tribunalului B.

DIRECTOR EXECUTIV,