

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 896 din 2013
privind soluționarea contestației formulate de
Societatea Agricolă X, din sat, jud.

Cu adresa din 21.08.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. /26.08.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de **Societatea Agricolă X** din sat, jud., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.06.2013*, precum și împotriva *Deciziei de reverificare* din 10.06.2013, acte emise de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de impunere nr. /10.06.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. /10.06.2013.

Societatea Agricolă X are domiciliul fiscal în com., sat, jud., este înregistrată la Judecătoria conform Hotărârii Judecătorești /21.10.1991 și deține C.U.I. nr. Societatea agricolă este constituită dintr-un număr de membri asociați înscrși cu o suprafață de hectare.

Organul competent de soluționare a contestației este **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** prin Biroul Soluționare Contestații, conform prevederilor H.G. nr. 520/24.07.2013 privind organizarea și funcționarea A.N.A.F. și Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 1104/01.08.2013.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de 10.06.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la D.G.F.P. sub nr. /10.07.2013.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

"[...] - perioada de reverificare ce face obiectul acestei decizii (01.10.2010 - 31.08.2011) în raport cu obligația fiscală denumită TVA, nu corespunde cu perioada aferentă deciziei de impunere /10.06.2013 fundamentată pe constatările Raportului de inspecție fiscală din data de 10.06.2013; [...]

- prin actul de control nu s-a stabilit regimul persoanei impozabile.

În condițiile în care societatea noastră are regim mixt, conform art. 147, alin.2 din Lg. nr.571/2003, taxa aferentă achizițiilor se deduce pe bază de pro-rata.

- societatea agricolă este o societate care a fost înființată și funcționează în baza Legii nr. 36/1991, iar operațiunea de distribuire a produselor agricole membrilor asociați este efectuată în scopul desfășurării activității sale economice;

- îndeplinirea obligațiilor statutare impune societății să stabilească și să distribuie cu titlu gratuit cota parte din producția realizată în anul agricol respectiv.

Față de considerentele expuse, considerăm că în situația expusă nu sunt aplicabile prev. art. 145, alin. (2), lit. (a), art. 147, alin. (1), art. 147, alin. (2) și art. 147, alin. (5) din Lg. 571/2003 [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 07.06.2013 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. la Societatea Agricolă X din sat, jud., s-au menționat următoarele, referitor la suma contestată:

"[...] a) În ceea ce privește TVA deductibilă [...]"

Conform anexei nr., pag. ., care face parte integrantă din prezentul Raport de inspecție fiscală s-a constatat că în anul agricol 2011/2012 contribuabilul pentru înființarea culturii de grâu pe suprafața de ha a efectuat cheltuieli purtătoare de TVA în sumă de lei și a obținut o producție de kg grâu la un preț de cost de lei/kg ()

În luna decembrie 2012 contribuabilul a distribuit în mod gratuit cantitatea de kg grâu la un preț de cost de lei/kg cu o valoare de lei căruia îi revine un TVA pentru care nu se acordă deducere în sumă de lei fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2), art.147 alin.(1), alin.(2), alin.(5) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare. [...]"

- conform anexei nr.2, parte integrantă a prezentului raport de inspecție fiscală, contribuabilul a dedus în mod eronat TVA în sumă de lei pe baza unor facturi fiscale fără a se efectua și plata acestora, nefiind îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare [...]"

În urma inspecției fiscale parțiale, situația privind TVA de rambursat este următoarea:

- TVA solicitată la rambursare: lei
- TVA fără drept de rambursare: lei
- TVA cu drept de rambursare: lei [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Societatea Agricolă X are ca principal obiect de activitate "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase" - cod CAEN 0111.

A. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.06.2013

* **Raportul de inspecție fiscală nr. /10.06.2013** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.11.2012 - 31.03.2013 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de Societatea Agricolă X pentru luna martie 2013, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de lei.

În urma inspecției fiscale, s-a stabilit că societatea agricolă are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei, diferența de lei (..... lei - lei) constituindu-se în TVA stabilită suplimentar de plată.

TVA în sumă de lei respinsă la rambursare este constituită din:

- lei TVA deductibilă înscrisă în facturi de achiziție, pentru care societatea nu a efectuat plata și și-a exercitat dreptul de deducere contrar prevederilor art.145 alin.(1²) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu înființarea culturii de grâu în anul agricol 2011-2012, pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere contrar prevederilor art.145 alin.(2) și art.147 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Codul fiscal - sumă contestată;

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de ulei comestibil distribuit membrilor societari, pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere contrar prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- lei TVA colectată suplimentar aferentă unei facturi emise de societate și omisă la înregistrarea în evidența contabilă - sumă necontestată.

1) Referitor la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că în perioada ianuarie 2013 - martie 2013 contribuabilul a dedus TVA în sumă de lei în baza unor facturi fiscale de achiziții, fără însă a efectua și plata facturilor, nefiind îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145 alin.(1)² și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, dreptul de deducere a TVA fiind amânat până în momentul în care taxa aferentă achizițiilor va fi plătită furnizorilor/prestatorilor, TVA de egală valoare fiind respinsă la rambursare.

* Societatea agricolă contestă neacceptarea la rambursare a TVA în sumă lei, parte din suma totală contestată de lei, însă este în eroare afirmând că întreaga sumă contestată reprezintă TVA "dedusă pentru produsele distribuite în natură membrilor asociați". Se susține în contestație că, "prin actul de control nu s-a stabilit regimul persoanei impozabile", iar în condițiile în care societatea are regim mixt, conform art.147 alin.(2) din Legea nr.571/2003, taxa aferentă achizițiilor se deduce pe bază de pro-rata.

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

"Art. 134². - [...]"

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel:

a) în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au sediul activității economice în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu depășește plafonul de lei. [...]

Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [...]

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3)-(8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, [...].

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare."

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Societatea Agricolă X este înregistrată în scopuri de TVA din data de 01.07.1993, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria nr. din 01.01.2007, perioada fiscală fiind luna calendaristică conform art. 156¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit normelor legale mai sus citate, persoana impozabilă a cărei cifră de afaceri în anul precedent nu depășește plafonul de 2.250.000 lei, este obligată să aplice sistemul de TVA la încasare începând cu data de 01.01.2013, dacă la această dată este înregistrată în scopuri de TVA și nu face parte dintr-un grup fiscal unic.

În aceste condiții, rezultă că începând cu data de 01.01.2013, societatea contestatoare are obligația să aplice sistemul TVA la încasare, conform prevederilor art.134² alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.

Așa cum specifică art.145 alin.(1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, deci în cazul de față, la data încasării de către furnizori a contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, iar art.145 alin.(1²)

din același act normativ, dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

De asemenea, la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se precizează faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, orice persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare trebuie să îndeplinească două condiții de bază, respectiv: să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că pentru facturile de achiziții menționate în anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală, cu TVA deductibilă aferentă în sumă de lei, societatea contestatoare nu a prezentat dovada plății facturilor, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei și au respins la rambursare TVA de egală valoare solicitată de societate prin decontul lunii martie 2013.

Față de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată.

2) Referitor la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei, precizăm următoarele:

* În Raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că, în anul agricol 2011 - 2012, contribuabilul a înființat cultura de grâu pe o suprafață de hectare, pentru care a efectuat cheltuieli cu înființarea culturii în sumă de lei reprezentând arat, discuit, sămânță, carburanți, îngrășăminte chimice și alte materiale de fertilizare. Aferent acestor cheltuieli, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Conform Notelor de intrare-recepție, de pe suprafața de hectare cultivată s-a recoltat cantitatea de kg grâu, iar prin Procesul verbal încheiat în ședința Consiliului de administrație al S.A. X din data de 03.08.2012 s-a hotărât distribuirea către membrii societății a cantității de ... kg grâu/hectar, aferent suprafeței de ... hectare, deci în total cantitatea de kg grâu.

Contribuabilul a dedus în întregime TVA pentru aprovizionările specifice utilizate pentru înființarea culturii de grâu în anul agricol 2011 - 2012, însă nu toată producția obținută a fost valorificată, o parte a producției fiind distribuită în mod gratuit membrilor asociați. Astfel, societatea și-a exercitat dreptul de deducere și pentru achizițiile care nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal: "(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;", întrucât parte din producția de grâu obținută a fost distribuită gratuit membrilor asociați.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA deductibilă pentru care societatea nu are drept de deducere, având în vedere că la produsul grâu care a fost distribuit membrilor asociați se cunoaște prețul de cost, cantitatea obținută la recoltare și cantitatea distribuită.

Conform anexei nr. la Raportul de inspecție fiscală, pag., contribuabilul a efectuat cheltuieli pentru înființarea culturii de grâu în sumă de lei și a obținut o producție de kg grâu, rezultând un preț de cost de lei/kg (lei : kg).

În luna decembrie 2012 societatea a distribuit în mod gratuit cantitatea de kg grâu la un preț de cost de lei/kg, rezultând o valoare de lei (kg x lei/kg) cu TVA aferentă în sumă de lei (lei x 24%), pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a), art. 147 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. TVA de egală valoare a fost repinsă la rambursare.

* Societatea agricolă contestă neacceptarea la rambursare a TVA în sumă lei, parte din suma totală contestată de lei, susținând următoarele:

- în condițiile în care societatea are regim mixt, taxa aferentă achizițiilor se deduce pe bază de pro-rata;
- operațiunea de distribuire a produselor agricole membrilor asociați a fost efectuată în scopul desfășurării activității sale economice;
- îndeplinirea obligațiilor statutare impune societății să stabilească și să distribuie cu titlu gratuit parte din producția realizată în anul agricol respectiv;
- în situația expusă, se consideră că nu sunt aplicabile articolele de lege invocate în actul de inspecție fiscală.

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

"Art.145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]"

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

a) operațiuni taxabile; [...]"

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform dispozițiilor legale mai sus citate, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii doar dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile și au la bază facturi originale care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației, rezultă faptul că achizițiile în sumă de lei cu TVA deductibilă aferentă în sumă de lei, reprezentând parte din cheltuielile efectuate cu înființarea culturii de grâu în anul agricol 2011 - 2012, nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății agricole, întrucât cantitatea de grâu corespunzătoare (kg grâu, la un preț de cost de lei/kg) nu a fost valorificată de către societate, ci a fost distribuită în mod gratuit membrilor asociați.

Astfel, întrucât nu a fost îndeplinită una din condițiile cumulative prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv condiția ca achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei și au respins la rambursare TVA de egală valoare solicitată de societate prin decontul lunii martie 2013.

Fată de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de reverificare din 10.06.2013

Decizia de reverificare/10.06.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală are ca obiectiv reverificarea TVA pentru perioada 01.10.2010 - 31.08.2011, perioadă care a făcut obiectul unei alte inspecții fiscale decât cea analizată în prezent, respectiv a făcut obiectul Deciziei de impunere nr./10.10.2011.

În schimb, inspecția fiscală concretizată în Decizia de impunere nr./10.06.2013, a avut ca obiectiv verificarea TVA pe perioada 01.11.2012 - 31.03.2013, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de societate pentru luna

martie 2013. Suma contestată de lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, contestată de societate, provine din perioada 01.11.2012 - 31.03.2013.

Așa cum rezultă din cele prezentate mai sus, Decizia de reverificare/10.06.2013 nu are legătură cu constatările Raportului de inspecție fiscală nr./10.06.2013 și Deciziei de impunere nr./10.06.2013, perioadele supuse inspecției fiscale fiind diferite, astfel că susținerile contribuabilului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Precizăm că decizia de reverificare a fost emisă în conformitate cu prevederile art.105¹ alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Agricolă X din sat, jud., în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de **x lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.06.2013 emisă de reprezentanți ai D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de reverificare din 10.06.2013 emisă de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,