

I.Urmare a depunerii decontului negativ cu opțiune de rambursare, la Administrația Finanțelor Publice, de către o societate comercială, organele fiscale ale Activității de inspecție fiscală au procedat la verificarea operațiunilor impozabile realizate de aceasta.

Inspecția fiscală a cuprins perioada mai 2004 - decembrie 2004; din controlul documentelor care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate de agentul economic în această perioadă, organele fiscale, analizând modul de determinare a T.V.A. de rambursat, au reținut următoarele:

\*În perioada verificată T.V.A. deductibilă provenea din achiziția de: concentrate pentru creșterea animalelor, combustibili, cheltuieli cu reparații și întreținere aferente spațiului de producție.

Societatea a realizat venituri din livrări de animale vii la export, înregistrând însă pierdere din vânzarea acestora - respectiv valoarea animalelor la cumpărare plus sporul în greutate a fost mai mare decât veniturile obținute.

Așadar, organele de control au constatat că diferența între prețul de vânzare și prețul de cost - reprezintă pierdere din vânzările efectuate.

Din costul total al animalelor au stabilit cât reprezintă costul furajelor și al concentratelor pentru care societatea a dedus T.V.A. Ponderea acestor costuri în total costuri- de 5,9%, s-a aplicat asupra pierderii din vânzare.Pentru o parte din cheltuielile cu furajele organele fiscale au stabilit că nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri; pentru acestea nu s-a admis deducerea T.V.A. aferentă.

\*La verificarea T.V.A. colectată organele fiscale rețin că societatea a înregistrat pe cheltuieli animalele moarte.Pentru distrugerea lor s-au încheiat procese verbale de incinerare în care s-au specificat cauzele morții acestora.

Pe baza proceselor verbale de incinerare organele de control constată că la o parte din aceste animale- cauzele morții au fost intoxicație alimentară prin supraîncărcare- cauze dependente de societate, stabilind că valoarea acestora se cuprinde în baza de impozitare a T.V.A. . Temeiul legal indicat : prevederile art. 128 alin. 9 lit. b) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, și ale titlului VI cap. IV pct. 7 alin. 1 din H.G. nr. 44 / 2004.

Pentru sumele stabilite suplimentar la taxa pe valoarea adăugată, s-a emis Decizie de impunere.

II. Prin contestația depusă petenta nu este de acord cu obligațiile stabilite suplimentar la T.V.A., și solicită anularea acestora și implicit a Deciziei de impunere emise, precizând în susținerea cauzei următoarele:

1.Cu privire la dreptul de deducere a T.V.A. :

Petenta precizează că prin cuprinderea în prețul de cumpărare a cheltuielilor cu furajarea, în mod greșit organele fiscale au ajuns la concluzia că

mieii supuși procesului de îngrășare și menținerea lor la greutatea avută la cumpărare în perioada dintre data cumpărării și data livrării, au fost vânduți sub prețul de cumpărare.

În acest sens, menționează că furajarea a avut un dublu scop și anume: aducerea la greutatea minimă solicitată de beneficiarii externi și - menținerea la această greutate - prin furajare, de la data obținerii greutății minime și până în ziua livrării. Astfel, menționează că în unele situații mieii au trebuit hrăniți și după perioada când au ajuns la greutatea cerută la livrare, în unele cazuri între 10 și 20 zile, consumul de furaje fiind mare, astfel încât prețul obținut nu a fost acoperitor.

Față de constatările organelor de control, petenta afirmă că adevăratele cauze ale pierderilor - au fost hrănirea suplimentară dar și reducerea cursului EUR de la peste 41.000 lei în luna iulie- la 38.364 lei în luna decembrie 2004 , la care s-a mai adăugat și mortalitatea independentă de voința societății.

Consideră că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 19 din O.G. nr. 99 / 2000, deoarece animalele nu au fost livrate în starea în care au fost cumparate, ci le-a introdus într-un proces de finisare și îngrășare, asimilat unui proces de producție, nu o simplă cumpărare și vânzare. Astfel, apreciază că refuzul de a recunoaște dreptul de deducere, invocându-se prevederile Legii nr. 571 / 2003 art. 145 alin. 4 lit. a) este total neîntemeiat.

**2. Cu privire la colectarea taxei pe valoarea adăugată :**

Petenta nu este de acord cu punctul de vedere al organului de control potrivit căruia intoxicația alimentară prin supraîncărcare ar fi o acțiune care putea fi evitată de aceasta.

În acest sens, în susținerea cauzei prezintă tehnologia de administrare a hranei animalelor, precizând că furajarea și alimentarea cu apă a animalelor se realizează periodic, la frecvențe de 2-3 zile, animalele având acces la furaje și apă fără intervenția îngrijitorului.

Totodată, precizează că moartea acelor miei în totalul mieilor cumpărați și ulterior vânduți în perioada supusă controlului, reprezintă doar 1,09%, medicul fiind cel care stabilește dacă procentul se încadrează în limitele normale .

Ca atare, apreciază că invocarea prevederilor art. 128 alin. 9 lit. b) din Legea nr. 571 / 2003 drept temei legal pentru colectarea T.V.A. asupra valorii animalelor moarte este nelegală, acestea fiind, conform normelor sanitar-veterinare, incinerate și nu livrate altor persoane .

Pentru considerentele prezentate, petenta solicită anularea deciziei de impunere și restituirea T.V.A. care i-a fost reținută .

**III.** Având în vedere constatările organelor de control , susținerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se reține :

**1.D.G.F.P. a jud. X este investită să se pronunțe dacă organele de control au stabilit în mod legal că pentru T.V.A. aferentă diferenței de**

**cheltuieli cu furaje și concentrate neacoperite prin vânzare, petenta nu avea drept de deducere:**

În fapt, se reține că în perioada verificată societatea a livrat animale la valoare mai mică decât valoarea de intrare rezultând o diferență neavorabilă între prețul de vânzare și prețul de cost. La punctul 3.1 din Ordinul nr. 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate se precizează :

“3.1. - În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanș, se stabilesc următoarele reguli:*

a) *la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:*

- *bunurile procurate cu titlu oneros, la cost de achiziție;*
- *bunurile produse în unitate, la cost de producție.*

*Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.*

*Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.*

*Pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație, regiile (cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final, precum și costurile de desfacere, reprezintă exemple de costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit.(...)*

*d) la data ieșirii din unitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”*

În fapt, se reține că organele de control au stabilit că diferența de cheltuieli cu furajele și concentratele, nu este aferentă veniturilor impozabile, fiind cheltuieli neacoperite din veniturile realizate în urma vânzării, și au concluzionat că nu au fost respectate prevederile Legii nr. 571 / 2003 art. 21 alin. (1). De asemenea, nu au acordat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă acestor cheltuieli.

Se constată în acest sens, că organele de control au stabilit că suma evidențiată drept cheltuieli cu furaje și concentrate nu reprezintă cheltuieli aferente veniturilor- fără însă a efectua o analiză a cheltuielilor și a cauzelor concrete care au generat vânzarea sub nivelul costurilor efectuate, dacă au

existat sau nu circumstanțe speciale ce au pus societatea în situația fortuită de a vinde sub cost. De reținut este faptul că numai în cazul în care nu se justifică prețul de vânzare practicat - mai mic decât costul de achiziție, problema deductibilității diferențelor în minus se abordează din punctul de vedere al naturii frauduloase al procedurii practicate.

Prin urmare, apreciem că acordarea deductibilității sau nedeductibilității fiscale la diferențele în minus rezultate ca urmare a neacoperirii costurilor, trebuie să se întemeieze pe o analiză concretă din punct de vedere contabil - respectiv regăsirea cheltuielilor efectuate, cât și a cauzelor care au determinat pierderea, a existenței sau inexistenței unor circumstanțe speciale care au pus respectiva societate comercială în situația fortuită de a vinde sub cost. Așadar, numai în cazul în care, în raport de elementele de fapt identificate, nu există temeiuri îndestulătoare pentru a se reține că prețurile de vânzare practicate mai mici decât costurile, sunt justificate de situația reală, - că de fapt s-a urmărit diminuarea bazei de impozitare, cu consecința prejudicierii bugetului consolidat, se va pune problema deductibilității acestor diferențe în minus și implicit a T.V.A. aferentă.

Din prevederile articolului anterior citat, potrivit căruia "*la data ieșirii din unitate sau la darea în consum bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare*" - rezultă interdicția valorificării bunurilor sub prețul de cost, în scopul diminuării bazei legale de impozitare.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că organele de control au stabilit T.V.A. suplimentară aferentă diferenței nefavorabile dintre valoarea vânzărilor și costurile de achiziție neacoperite, prin aplicarea cotei de 19% la diferența de costuri nerecuperată prin preț.

Prevederile legale în materie de T.V.A. cuprinse Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal fac trimitere la T.V.A. pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția elementelor de natura stocurilor utilizate, care trebuie să se regăsească în prețurile de vânzare, respectiv:

"(3) Dacă bunurile ori serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, ori pentru prestatele de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.

(4) De asemenea, se acordă oricărei persoane impozabile, înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (3), dacă bunurile ori serviciile achiziționate sunt destinate utilizării pentru realizarea următoarelor operațiuni:

a) livrari de bunuri oi/sau prestari de servicii scutite de taxa pe valoarea adaugata, prevazute la art. 143 alin. (1) oi la art. 144 alin. (1);"

Față de cele de mai sus, se reține că pentru acest T.V.A. neacceptat la deducere, organele de control nu au analizat concret pe text de lege dacă societatea are drept de deducere a T.V.A., respectiv dacă achiziția de concentrate și furaje a avut drept scop realizarea operațiunilor pentru care se dă drept de deducere a T.V.A.

Față de cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere se va desființa actul de control, urmând ca o echipă de control, alta decât cea care a efectuat verificarea, să refacă controlul și să analizeze cauzele concrete ce au stat la baza vânzării de către societate a animalelor la o valoare mai mică decât costurile efectuate, conform prevederilor legale în vigoare în perioada analizată, și pe baza celor constatate să stabilească, dacă este cazul, obligațiile fiscale datorate de societate.

**2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată pentru bunurile degradate -cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația de a colecta T.V.A. :**

În fapt, în perioada supusă verificării societatea a înregistrat pe cheltuieli valoarea animalelor moarte, pentru care au fost întocmite procese verbale de incinerare. Organele de control au stabilit că pentru o parte din animale, mortalitatea se datorează unor cauze dependente de societate ( intoxicație alimentară prin supraîncărcare), pentru acestea au colectat taxa pe valoarea adăugată la contravaloarea lor, stabilind T.V.A. suplimentară.

Prin contestația depusă, petenta prezintă tehnologia de administrare a hranei animalelor, proces la care au fost supuși miei achiziționați, în scopul aducerii acestora la greutatea minimă solicitată de beneficiari și menținerii acestora la greutatea respectivă până în ziua livrării.În acest sens, precizează că supraalimentarea mieilor nu putea fi evitată de îngrijitor sau de conducerea unității, arătând că moartea acestor animale reprezintă doar 1,09 % din numărul total de miei cumpărați și vânduți în perioada supusă controlului, și că procentul se încadrează în limitele normale.

În evidența contabilă, ieșirea din gestiune a animalelor vii, prin vânzare sau alte destinații, inclusiv lipsurile de gestiune, se înregistrează pe cheltuieli.În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu bunurile de natura stocurilor degradate -problema trebuie tratată potrivit reglementărilor în vigoare la data acestor pierderi ( Legea nr. 571 / 2003- titlul privind impozitul pe profit).

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată - includerea bunurilor degradate în baza de impunere a T.V.A. este reglementată de Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, în care art. 128 prevede că:

*“Livrarea de bunuri*

*(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acțiunează în numele acestuia.*

*(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;*

*b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;"*

Totodată, în H.G. nr. 44 / 2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, la Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" cap. 4 pct. 7- se precizează:

*"(1) Bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri conform art. 128 alin. (9) lit.*

*b) din Codul fiscal, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*a) nu sunt imputabile;*

*b)degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;*

*c)se face dovada ca s-au distrus bunurile ori nu mai intra în circuitul economic."*

În procesul de furajare-în cazul animalelor la îngrășat- mortalitățile constituie pierderi inerente activității respective, asemenea consumurilor tehnologice în procesul de producție, sau perisabilităților la mărfuri în activitatea de comerț, în limita standardelor în vigoare la data constatării acestor pierderi.

Având în vedere faptul că din documentele existente la dosarul cauzei nu a rezultat dacă și în ce limite contestatoarea avea dreptul să considere aceste mortalități drept pierderi tehnologice inerente procesului de îngrășare, organele de control nefăcând nici o analiză în acest sens - nu se poate determina dacă aceste pierderi se încadrează în limitele legale sau dacă se datorează unor neglijențe sau erori imputabile.

Totodată, dacă avem în vedere că verificarea pe linia modului de evidență, calcul și virare a T.V.A. s-a făcut ca urmare a cererii de rambursare depusă de agentul economic, iar soluționarea cererilor de rambursare a T.V.A. nu se poate efectua decât în urma verificării documentelor pentru justificarea T.V.A., documente ce nu sunt anexate la dosarul cauzei, D.G.F.P. nu se poate pronunța cu privire la dreptul de rambursare a T.V.A. contestată.

În consecință- în conformitate cu prevederile art. 185 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: "*Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*" - s-a decis

desființarea actului administrativ fiscal pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în vederea refacerii controlului, conform prevederilor legale. Prin noul act de control vor fi analizate celelalte argumente ale societății, precum și legalitatea operațiunilor impozabile efectuate de petentă.