

DECIZIA nr. 44 din 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X SRL
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală – S.C.P.A.I. prin adresa nr. ..., înregistrată la DGFP TULCEA sub nr. ..., asupra contestației formulată de S.C. X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. ..., privind respingerea la rambursare a TVA în sumă de ... lei solicitată prin deconturile cu sume negative nr. ..., ..., ..., respectiv stabilirea tva de plată în sumă de ... lei și accesoriilor în sumă de ... lei aferente perioadei ...- ... precum și stabilirea obligațiilor suplimentare de plată aferente perioadei ... în sumă de ... lei reprezentând tva de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

Întrucât prin contestația formulată nu menționează suma totală contestată, organul de soluționare contestații solicită petentei, prin adresa ..., să o specifice. Astfel, SC X SRL comunică prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. ... și la A.I.F. sub nr. ... că: **„obiectul contestației noastre fiscale este unul clar determinat în petitul cererii și vizează toate sumele reținute în actele administrativ fiscale contestate de noi, pentru toate categoriile de taxe, impozite, accesorii reținute în acestea (respectiv decizia de impunere nr.... și raportul de inspecție fiscală aferent cu nr..., emise de D.G.F.P. Tulcea – Activitatea de inspecție fiscală).”**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport cu data de primire a Raportului de Inspecție fiscală nr. ... și a Deciziei de impunere nr. ... (potrivit semnăturii de primire pe adresa de înaintare atașată în copie la dosarul cauzei - ...) și data depunerii contestației la DGFP Tulcea sub nr.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, SC X SRL, cu sediul în mun. Tulcea, str....., nr....., bl....., sc....., ap....., jud. Tulcea, identificată prin CUI RO ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Tulcea sub nr....., prin contestația înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. ... solicită **„revocarea”** Deciziei de impunere nr.... și a Raportului de inspecție fiscală nr.... precum și exonerarea la plată a obligațiilor fiscale stabilite prin acestea.

Astfel, organul de soluționare contestații reține că petenta contestă total Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. ... în sumă totală de ... lei, astfel :

Nr. Crt.	Nr.și data decont	Perioada verificată	TVA solicitat la ramb.	TVA aprobat la ramb.	TVA respins la ramb.	TVA stabilit supl.de plata	TVA contest.
1.	.....	...	...	-	...	...	...
2.	...	...	...	...	...	-	...
3.	...	...	...	...	...	-	...
	TOTAL	X	...	...	...	...	...

precum și stabilirea tva suplimentar de plată (pentru perioada ...) în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei, și a accesoriilor în sumă de ... lei aferente tva în sumă de ... lei, cu motivațiile următoare:

1. Petenta nu este de acord cu stabilirea tva suplimentar de plată (pentru perioada ...) în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente care provin din „relația comercială avută de contestatoare cu SC N SRL în anii 2008-2009”.

Contestatoarea menționează că „este producător agricol pe o suprafață de peste 10.000 ha, iar SC N SRL a efectuat lucrări de discuit și de recoltat grâu.(...) existența unui contract între cele două societăți este de asemenea un lucru cert. În această materie simpla înțelegere consensuală între părți este suficientă pentru existența contractului. De asemenea, existența contractului este îndeplinită prin emiterea facturii fiscale, înscrisul respectiv având toate elementele unui înscris sub semnătură privată care atestă părțile convenției, lucrările făcute, prețul acestora. Nici o prevedere legală nu impune ca în situația din speță să existe un contract de o anumită formă, cu anumite clauze (cu atât mai puțin nu se prevede obligativitatea unor procese verbale de recepție, rapoarte de lucru), astfel că a considera altfel nu poate fi decât un abuz.(...)”

Pe de altă parte, faptul că SC N SRL nu a colectat și eventual plătit tva către bugetul statului nu reprezintă problema contestatoarei, ci a intimității cu această societate comercială, neputându-se imputa SC X SRL problemele fiscale ale cocontractorilor săi.

2. Referitor la TVA dedusă de contestatară, înscrisă în facturi emise de societăți inactive.

„(...) cele două societăți comerciale nu devin inactive ca urmare a propriei voințe, ci că ar fi fost declarate de către președintele ANAF....Dacă măsura adoptată de către Președintele ANAF nu poate fi supusă discuției, comunicarea și luarea la cunoștință a acestor ordine este absolut necesar a se proba. Cu alte

cuvinte, intimata trebuie să arate că ordinele respective au și fost comunicate destinatarilor și nu numai că au fost emise. Simpla publicare a acestora pe site-ul ANAF este insuficientă pentru că nu există o echivalare legală a comunicării cu publicarea pe site.”

Astfel petenta menționează că partenerii în discuție (SC I SRL și SC C SRL), neștiind că erau declarați inactivi, au avut activitate în anii indicați, depunând în acest sens situații financiare anuale.

3. Societatea contestă faptul că organele de control nu au acceptat la deducere TVA aferent:

a) combustibililor, pieselor de schimb, reparațiilor auto – motivând că personalul nu putea fi transportat la ferma unde se realizează coordonarea agricolă, la punctele de pază, decât cu mașini de teren, întrucât drumurile de acces sunt extrem de accidentate (mașinile de transport persoane-peste 9 locuri neputând fi folosite); *„Toate aceste activități se fac exclusiv în scopul producției agricole, adică în folosul operațiunilor taxabile și de aceea cheltuielile cu mașinile și cu combustibilul ori reparația acestora sunt făcute în folosul realizării de producție agricolă.”*

b) costumelor (compleu camuflaj) – motivând că au fost achiziționate pentru persoanele care asigură paza pentru a fi identificate mai ușor și a nu fi oprite din activitățile de serviciu;

c) camerei video (așa cum este menționată în RIF)- specificând că de fapt este un aparat foto performant, dotarea fiind recomandată de către poliție și *lucrătorii* de la finanțe, pentru a asigura conservarea pe suport material a pagubelor care se crează prin pătrunderea animalelor în culturile agricole și pentru a posta pe internet fotografia piesei de schimb uzate pentru identificare mai ușoară în vederea achiziționării alteia noi;

d) prestărilor de servicii de agrement către contestatoare – motivând că în realitate sunt deplasări cu bărci rapide din zona Tulcea la Tatanir pentru a transporta conducerea administrativă în zona fermei, contestatoarea neavând în dotare o barcă care să poată fi folosită în acest scop astfel, apelând la diverse firme care aveau în patrimoniu astfel de mijloace de locomotie.

În sensul celor menționate mai sus petenta specifică: *„Iată cum particularitățile specifice zonei și activității contestatoarei impuneau nu un tratament special, ci o analiză corectă a acestora și o transpunere fiscală normală, așa încât toate reținerile sub acest aspect din anexele 9, 10, 11, 12, 13 și 14 ale raportului de inspecție fiscală trebuie înlăturate.”*

4. a) *„O direcție importantă de imputare din actele contestate are la bază faptul că SC X SRL ar fi vândut diverse sortimente de produse agricole (lucernă, mazăre, etc.) sub prețul de producție cu 94% și că ar fi generat o producție cu 94% mai mică decât media comunicată de direcția agricolă, fapt ce ar genera faptul că cheltuielile deductibile ar trebui să fie cu 94% mai mici și implicit TVA pe aceste cheltuieli nedeductibile ar fi mai mic cu același procent.*

În primul rând, prepușii intimatei nu identifică sursa de comparație pentru a putea observa care sunt premisele de la care ar fi plecat direcția agricolă și mai ales dacă aceste premise se regăsesc sau nu în cazul contestatoarei...

În al doilea rând, nu există o condiționare legală între prețul de cost al producției unei culturi și prețul de vânzare al acesteia.

Cu toate acestea, chiar depășind aceste elemente de logică, prepușii intimatei au greșit în mod flagrant în reținerile lor absolut teoretice pentru că nu au luat în considerare în elementele de cost și subvenția primită pentru culturile respective. Ar fi ajuns în acest mod la concluzia existenței unor costuri de producție mai mici decât prețurile de vânzare și astfel tot eșafodajul reținerilor lor ar fi dispărut.

Producția mai mică la hectar, pe terenurile aparținând societății (singurele care ar trebui să conteze în analiza intimatei) s-a datorat unor situații de calamitate datorită condițiilor atmosferice neprielnice dezvoltării plantelor. Atașăm în susținere înscrisuri din care rezultă calamitatea culturilor în perioada de referință, dar și dovada asigurării acestora la societăți de profil (fără însă să existe o plată din partea acestora pentru că situația naturală de calamitate-secetă nu intră în riscurile de asigurare a poliței)."

b) Societatea contestatoare nu este de acord cu faptul că s-a calculat tva și pentru vânzarea pe diferența de producție pe care nu a obținut-o, dar pe care trebuia să o realizeze potrivit comparației „cu o situație abstractă”.

Petenta consideră că temeiul de drept folosit de organele de inspecție fiscală (OG 99/2000) nu are nici o legătură cu activitatea ei, mai precis art.17 îi vizează doar pe comercianți, noțiune care este definită la art.4 și care se referă la parcuri comerciale, hipermagazine, exerciții comerciale, comerț cu ridicata și cu amănuntul, etc.

SC X SRL solicită: „Cum toate premisele pe care intimata și-a construit acest punct din raportul de inspecție nu se verifică, este firesc să se pretindă revenirea la deductibilitatea tva”.

5. „Achizițiile sub prețul de cost ar fi în opinia intimatei un alt punct din care tva nu ar fi deductibil, reținându-se că s-ar fi încălcat astfel prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Codul Fiscal în sensul că s-ar fi făcut cheltuieli fără a se obține venituri.”

Referitor la textul de lege menționat mai sus, petenta specifică faptul că: „legiuitorul nu condiționează deductibilitatea tva de obținerea unor venituri (cheltuielile se fac pentru pregătirea terenului, pentru însămânțare, irigare, fără să existe siguranța realizării producției care să genereze venituri)”.

„În al doilea rând, nu există nici o prevedere legală care să impună că în materie agricolă să nu se poată vinde decât cel puțin cu prețul cu care s-a cumpărat. Este cum s-a spus, de notorietate ca prețul de piață, în lipsa unei burse a produselor agricole, diferă de la zonă la zonă, de la zi la zi, de la cumpărător la cumpărător. Prin urmare este perfect plauzibil și în acord cu piața

de cereale, ca prețul de vânzare al produselor cumpărate de Deltarom să difere, chiar în minus, cu cel de achiziție.”

„În al treilea rând, în concret, pentru perioada la care se referă raportul, constatările inspectorilor apreciem că sunt greșite pentru că au plecat de la premise greșite și anume având la bază doar verificarea planurilor de conturi. În acestea s-a făcut o înregistrare neuzitată și care a generat concluzia pripită a inspectorilor. Avem în vedere faptul că s-a contabilizat greșit din contul 707 în contul 701, amestecându-se contabil, produsul agricol cumpărat cu produsul agricol similar din producția proprie a contestatoarei. Corect ar fi fost ca produsele cumpărate să fie incluse și apoi vândute din conturile de vânzare a mărfurilor cumpărate și nu din contul de vânzare de produse finite. Atașăm în susținere facturile fiscale în discuție și fișele de cont aferente.”

6. Contestatoarea nu este de acord cu faptul că organul fiscal îi impută că nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pe anumite sortimente de produse (sorg, rapiță, floarea-soarelui, mazăre), respectiv pe cantitățile de produse pe care le-a considerat pierderi, datorită operațiunilor de transport, de condiționare, de evaporare, pierderi considerate nejustificate de inspectorii fiscali.

„Față de toate aceste considerente, solicităm să admiteți contestația fiscală și să dispuneți exonerarea contestatoarei de la plata sumelor imputate”.

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat o inspecție fiscală parțială privind verificarea modului de determinare, înregistrare, declarare și plată a taxei pe valoarea adăugată la S.C. X SRL din mun.Tulcea, str....., nr....., bl....., sc....., Ap.....

Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la S.C. X SRL, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... s-a emis Decizia de impunere nr. ..., prin care s-a stabilit în sarcina SC X SRL următoarele sume:

- pentru perioada ... s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei).

- pentru perioada ... s-a stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei (aferente tva în sumă de ... lei din care tva respinsă la rambursare în sumă de ... lei și tva stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei):

Nr. Crt.	Nr.și data decont	Perioada verificată	TVA solicitat la ramb.	TVA aprobat la ramb.	TVA respins la ramb.	TVA stabilit supl.de	TVA contest.
----------	-------------------	---------------------	------------------------	----------------------	----------------------	----------------------	--------------

						plata	
1.	...	...	...	-	...	...	...
2.	...	...	...	...	...	-	...
3.	...	...	...	...	...	-	...
	TOTAL	X	...	...	...	...	...

Pentru tva stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada ..., au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de ... lei.

Pentru perioada ...

Întrucât la data verificării anterioare concretizată prin R.I.F. ..., „Declarația 394” nu era actualizată în sistemul informatic al organului fiscal teritorial, prin verificarea acestor diferențe s-a constatat că societatea a înregistrat tva deductibilă aferentă achizițiilor de prestări servicii de la SC N SRL București, societate care nu și-a îndeplinit obligațiile declarative începând cu anul 2007 și care a fost declarată inactivă prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009.

Astfel s-a dispus prin Decizia de reverificare nr...., ca perioada de reverificare să se extindă și pe perioada ... în ceea ce privesc tranzacțiile SC N SRL.

SC X SRL a efectuat în perioada 2008 - 2009 achiziții prestări servicii (recoltat grâu, discuit) de la SC N SRL, în sumă totală de ... lei din care bază impozabilă ... lei și tva în sumă de ... lei, pentru care nu prezintă situații de lucrări și contracte.

Suma de ... lei este nedeductibilă fiscal deoarece nu respectă art.21, alin.(4), lit.m) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.21, alin.(1) și art.145, alin.(1) din același act normativ în sensul că petenta nu justifică prestarea efectivă a serviciilor achiziționate prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, contracte, sau orice alte materiale de lucru corespunzătoare. SC N SRL nu a declarat TVA colectată aferentă acestor lucrări efectuate.

Pentru TVA de plată în sumă de ... lei s-au calculat accesorii în sumă totală de ... lei (dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei), întrucât petenta a beneficiat de suma de ... lei, ea fiind rambursată urmare Raportului de inspecție fiscală parțială nr.....

Pentru perioada ... –verificarea s-a efectuat în vederea rambursării tva în sumă de ... lei solicitată prin Decontul nr.... aferent lunii februarie 2011 cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA.

Soluționarea decontului nr...., aferent lunii februarie 2011, cu sumă negativă și opțiune de rambursare:

-suma neg.a tva pt.care se solicită rambursarea - ... lei

- suma neg.a tva pt.care contrib. are drept de rambursare - 0 lei
- suma neg.a tva care nu se justifică a fi rambursată - ... lei
- suma tva de plată - ... lei

Perioada ... –diferența în sumă de ... lei

Diferența tva deductibilă în sumă de ... lei reiese din:

- ... lei tva deductibilă înregistrată eronat după facturi emise de operatori economici declarați inactivi (C, I) sau operatori economici aflați în situații de lichidare (G.);
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de diverse alimentare, tocător, ghiveci flori, spray;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu combustibilul;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu reparații auto, piese de schimb auto.

Diferența de ... lei- tva colectată rezultă din:

- ... lei tva colectată aferentă vânzărilor sub prețul de achiziție;
- ...lei tva colectată aferentă pierderilor fără justificare înregistrate de operatorul economic.

Perioada ... –diferența în sumă de ... lei

Diferența tva deductibilă în sumă de ... lei reiese din:

- ... lei tva deductibilă înregistrată eronat după facturi emise de operatori economici declarați inactivi (I);
- ... lei tva deductibilă înregistrată eronat după facturi emise de operatori economici neînregistrați în scopuri de TVA (J SRL);
- ... lei tva nedeductibilă reconsiderată de către organele de inspecție fiscală deoarece producția obținută este mai mică față de nivelul cheltuielilor;
- ... lei tva deductibilă înregistrată eronat după facturi în copie – M. SRL;
- ... lei storno tva deductibilă neînregistrată (A SRL, I);
- ... lei tva deductibilă înregistrată eronat așa cum rezultă din procesele verbale transmise în urma solicitării de controale încrucișate (M, I.);
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de diverse alimentare, flori, cameră video, compleu camuflaj, prestări servicii agrement;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu combustibilul;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu reparații auto, piese schimb auto, anvelope, aer condiționat auto.

Diferența de ... lei- tva colectată rezultă din:

- ... lei tva colectată aferentă vânzărilor sub prețul de producție;
- ... lei tva colectată aferentă pierderilor fără justificare înregistrate de operatorul economic.

Perioada ... –diferență tva în sumă de ... lei

Diferența de ... lei tva deductibilă este aferentă cheltuielilor cu combustibilul.

Pentru diferența de TVA constatată în sumă de ... lei, stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Pentru perioada ... – situația privind soldul sumei negative a TVA de rambursat în vederea soluționării decontului nr...., corectat, aferent lunii octombrie 2011 cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA, se prezintă astfel:

- suma neg.a tva pt.care se solicită rambursarea -... lei
- suma neg.a tva pt.care contrib. are drept de rambursare -... lei
- suma neg.a tva care nu se justifică a fi rambursată - ... lei

Diferența de ... lei, tva deductibilă rezultă din:

- ... lei tva deductibilă înregistrată după facturi emise de operatori economici aflați în situații de lichidare și care nu au îndeplinit obligațiile declarative(M);
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de troiță, cuptor, ladă frigorifică;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu combustibilul;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu reparații auto;
- ... lei tva deductibilă înregistrată eronat după facturi în copie – An...;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții prestări servicii (transport, cosit, balotat) pentru care nu prezintă documente din care să rezulte că prestarea a fost efectiv realizată;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu prestări de servicii hoteliere, cheltuieli pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile (nu deține ordine de deplasare).

Diferența de ...lei tva colectată este aferentă pierderilor fără justificare înregistrate de agentul economic.

Pentru perioada ... – situația privind soldul sumei negative a TVA de rambursat în vederea soluționării decontului nr...., aferent lunii ianuarie 2012 cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA, se prezintă astfel:

- suma neg.a tva pt.care se solicită rambursarea - ... lei
- suma neg.a tva pt.care contrib. are drept de rambursare - ... lei
- suma neg.a tva care nu se justifică a fi rambursată - ... lei

Perioada ...-diferența de ... lei tva deductibilă rezultă din:

- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de dulciuri;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu combustibilul;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu reparații auto;

-... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor de achiziționare a unui autoturism.

Perioada ... - diferența de ...lei tva deductibilă rezultă din:

-... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu combustibilul;
- ... lei tva deductibilă aferentă cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții prestări servicii (transport, cosit, balotat) pentru care nu prezintă documente din care să rezulte că prestarea a fost efectiv realizată.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă a fost stabilită în conformitate cu prevederile legale prin decizia de impunere nr. ..., respingerea la rambursare a TVA în sumă de ... lei solicitată prin deconturile cu sume negative nr. ..., ..., ...și stabilirea suplimentară a tva de plată în sumă de ... lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei aferente perioadei ... precum și stabilirea obligațiilor suplimentare de plată aferente perioadei ... în sumă de ... lei reprezentând tva de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat inspecția fiscală privind verificarea modului de determinare, înregistrare, declarare și plată a TVA la S.C. X SRL din Tulcea.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin raportul de inspecție fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... prin care organul fiscal stabilește:

-pentru perioada ...- obligații suplimentare de plată în sumă de ... lei reprezentând tva de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei;

-pentru perioada ... respinge la rambursare suma de ... lei (solicitată prin deconturile cu sume negative nr. ..., ..., ...) și stabilește obligații suplimentare de plată în sumă de ... lei reprezentând tva de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite, formulând astfel contestație cu motivațiile prezentate la capitolul I.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004 și OG 92/2003R privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate

prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011, Legea 53/2003 privind Codul Muncii, O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

1.Referitor la stabilirea tva suplimentară de plată (pentru perioada ...) în sumă de ... lei.

În fapt, prin Decizia de reverificare nr.... s-a dispus ca perioada de reverificare să se extindă și pe perioada ... în ceea ce privesc tranzacțiile SC N SRL, întrucât la data verificării anterioare concretizată prin R.I.F. ..., „Declarația 394” nu era actualizată în sistemul informatic al organului fiscal teritorial. Prin verificarea acestor diferențe s-a constatat că societatea a înregistrat tva deductibilă aferentă achizițiilor de prestări servicii de la SC N SRL București, societate care nu și-a îndeplinit obligațiile declarative începând cu anul 2007 și care a fost declarată inactivă prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009.

SC X SRL a efectuat în perioada 2008-2009 achiziții prestări servicii (recoltat grâu, discuit) de la SC N SRL, în sumă totală de ...lei din care bază impozabilă ... lei și tva în sumă de ... lei, pentru care nu prezintă situații de lucrări și contracte.

În urma reverificării, organele de inpecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei întrucât facturile prezentate nu sunt însoțite de documente justificative (contract încheiat între cele două societăți, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție).

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Art.21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

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

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

În aplicarea art.21, alin.(4), lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare prin pct.48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal se prevede:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

SC X SRL nu îndeplinește cumulativ cele două condiții, în sensul că nu deține *un contract încheiat între părți și situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru*, așa cum rezultă și din motivațiile petentei în prezenta contestație.

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu prestări de servicii este condiționat de justificarea serviciilor achiziționate în baza unui contract de prestări servicii încheiat între părți, respectiv SC X SRL și SC N SRL, astfel **motivațiile petentei** “De asemenea, **existența contractului este îndeplinită prin emiterea facturii fiscale, înscrisul respectiv având toate elementele unui înscris sub semnătură privată care atestă părțile convenției, lucrările făcute, prețul acestora. **Nici o prevedere legală nu impune ca în situația din speță să existe un contract de o anumită formă, cu anumite clauze (cu atât mai puțin nu se prevede obligativitatea unor procese verbale de recepție, rapoarte de lucru), astfel că a considera altfel nu poate fi decât un abuz.(...)” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.****

Prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife, operațiunea prestată, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor în interesul societății petente și necesitatea efectuării acestora în scopul operațiunilor taxabile.

Conform art. 213 alin (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(...)Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de **documentele existente la dosarul cauzei**”.*

În conformitate cu prevederile art. 206 alin.(1) din același act normativ :

”(1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază (...);”

Potrivit art.65 alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

În condițiile în care contractul de prestări servicii și documentele justificative nu au fost prezentate în timpul controlului și nici nu au fost anexate la contestație, se reține că organele de inspectie fiscală au procedat în mod corect la diminuarea TVA deductibilă cu suma de ... lei, aferentă facturilor emise de SC N SRL. Organele de inspecție fiscală menționează în Raportul de inspecție fiscală ... faptul că SC N SRL nu a declarat tva colectată aferentă acestor lucrări efectuate.

Mai mult, SC N SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative începând cu anul 2007, astfel A.F.P. Sector ... București a procedat la declararea societății ca inactivă în conformitate cu prevederile legale, iar prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/29.05.2009 societatea este declarată inactivă.

În urma celor mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la tva stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de SC N SRL întrucât nu sunt însoțite de documente justificative (contract încheiat între cele două societăți, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție).

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă de contestatară, înscrisă în facturi emise de societăți inactive.

În fapt, societatea petentă înregistrează tva deductibilă în sumă de ... lei (... lei în anul 2009 și ... lei în anul 2010) înscrisă în facturi emise de contribuabili inactivi: S.C. I S.R.L. și S.C. C S.R.L..

Organele de inpecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de contribuabili inactivi deoarece a încălcat prevederile legale.

Contribuabilii inactivi cu care societatea a desfășurat tranzacții comerciale sunt:

- S.C. I S.R.L., cod identificare fiscală ..., declarat inactiv conform O.P.A.N.A.F nr. 1167/29.05.2009, începând cu data de 01.07.2009, reactivat conform O.P.A.N.A.F nr. 2249/30.07.2010, începând cu data de 17.10.2010;
- S.C. C S.R.L., cod identificare fiscală ..., declarat inactiv conform O.P.A.N.A.F nr. 1167/29.05.2009, începând cu data de 01.07.2009 .

La dosarul cauzei sunt anexate extrase după Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care privesc contribuabilii mai sus menționați.

În drept, se fac aplicabile prevederile Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 11 “Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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.

(1[^]1) Autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(1[^]2) **De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

Art.21“(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

r) **cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv** al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

Art.3 din O.M.F.P. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi prevede:

(1) *De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.*

(2) **Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

În urma prevederilor legale mai sus menționate se reține că societățile declarate inactive nu mai au dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special, iar documentele emise de către aceștia nu pot fi considerate documente justificative legale.

Totodată, se reține faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată o au doar persoanele impozabile pentru achizițiile de bunuri și prestările de servicii, în condițiile în care dețin o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din Codul Fiscal.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, reiese faptul că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru o serie de facturi fiscale emise de furnizorii S.C. I S.R.L. București și S.C. C S.R.L., declarați inactivi prin ordin al O.P.A.N.A.F.

Astfel, având în vedere cele precizate, rezultă că facturile fiscale de achiziții mărfuri emise de către furnizorii sus amintiți, S.C. I S.R.L. și S.C. C S.R.L., (inactivi) nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care pentru documentele respective, SC X SRL nu poate beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, la dosarul cauzei sunt anexate extrase după Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care privesc contribuabilii mai sus menționați și din care se vede clar perioada în care au fost declarați inactivi, respectiv:

- S.C. I S.R.L. , cod identificare fiscală ..., declarat inactiv conform O.P.A.N.A.F nr. 1167/29.05.2009, începând cu data de 01.07.2009, reactivat conform O.P.A.N.A.F nr. 2249/30.07.2010, începând cu data de 17.10.2010;

- S.C. C S.R.L., cod identificare fiscală ..., declarat inactiv conform O.P.A.N.A.F nr. 1167/29.05.2009, începând cu data de 01.07.2009 .

Motivațiile petentei “(...) *Dacă măsura adoptată de către Președintele ANAF nu poate fi supusă discuției, comunicarea și luarea la cunoștință a acestor ordine este absolut necesar a se proba. Cu alte cuvinte, intimata trebuie să arate că ordinele respective au și fost comunicate destinatarilor și nu numai că au fost emise.” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în conformitate cu prevederile art.11, alin. (1²) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, comunicarea ordinelor prin care un operator economic este declarat inactiv se efectuează prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală: „(1²) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. **Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală**”.*

În urma celor mai sus menționate urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la tva nedeductibilă în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de contribuabili inactivi: S.C. I S.R.L. București și S.C. C S.R.L..

3. Referitor la nedeductibilitatea tva aferentă cheltuielilor cu combustibili, costume (compleu camuflaj), cameră video, prestări de servicii de agrement

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile: diverse alimentare, tocător, ghiveci flori, spray, camera video, compleu camuflaj, flori, prestări servicii agrement, troiță, cuptor, lăzi

frigorifice, reparații auto, piese auto, autoturism. Organele de control nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de operatori economici neînregistrați în scopuri de tva (SC J SRL), facturi în copie (SC M SRL, SC A SRL), facturi emise de societate aflată în lichidare (SC M SRL). Petenta a înregistrat eronat tva deductibilă constatată prin procesele verbale întocmite de organele fiscale la SC G SRL, M SRL, Y SRL în urma solicitării de controale încrucișate, nu a înregistrat storno tva deductibilă neînregistrată (AS SRL, Y SRL);

SC X SRL contestă faptul că organele de control nu au acceptat la deducere tva aferent:

a) combustibililor, pieselor de schimb, reparațiilor auto – motivând că personalul nu putea fi transportat la ferma unde se realizează coordonarea agricolă, la punctele de pază, decât cu mașini de teren, întrucât drumurile de acces sunt extrem de accidentate (mașinile de transport persoane-peste 9 locuri neputând fi folosite);

„Toate aceste activități se fac exclusiv în scopul producției agricole, adică în folosul operațiunilor taxabile și de aceea cheltuielile cu mașinile și cu combustibilul ori reparația acestora sunt făcute în folosul realizării de producție agricolă.”

b) costumelor (compleu camuflaj) – motivând că au fost achiziționate pentru persoanele care asigură paza pentru a fi identificate mai ușor și a nu fi oprite din activitățile de serviciu;

c) camerei video (așa cum este menționată în RIF)- specificând că de fapt este un aparat foto performant, dotarea fiind recomandată de către poliție și *lucrătorii* de la finanțe, pentru a asigura conservarea pe suport material a pagubelor care se crează prin pătrunderea animalelor în culturile agricole și pentru a posta pe internet fotografia piesei de schimb uzate pentru identificare mai ușoară în vederea achiziționării alteia noi;

d) prestărilor de servicii de agrement către contestatoare – motivând că în realitate sunt deplasări cu bărci rapide din zona Tulcea la Tatanir pentru a transporta conducerea administrativă în zona fermei, contestatoarea neavând în dotare o barcă care să poată fi folosită în acest scop astfel, apelând la diverse firme care aveau în patrimoniu astfel de mijloace de locomotie.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011, Legea 53/2003 privind Codul Muncii.

a) Referitor la tva nedeductibilă aferentă cheltuielilor cu combustibilii, piese de schimb , reparații auto.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la tva aferentă:

- combustibililor – în sumă de ... lei;
- pieselor de schimb auto – în sumă de ... lei;
- reparațiilor auto – ... lei.

Art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Art. 145¹din Codul fiscal prevede:

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

Potrivit acestor prevederi legale, nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția unor categorii de vehicule, prevăzute expres la articolul de lege suscitată.

Contestatarul deține în patrimoniu mai multe autoturisme (mai multe chiar și decât numărul de persoane de conducere sau de administrare) pentru care **nu deține foi de parcurs sau alte documente prin care să justifice consumul de combustibil în folosul activității desfășurate (operațiunilor sale taxabile).**

În ceea ce privește motivația petentei potrivit căreia *“Drumurile de acces sunt extrem de accidentate și nu pot fi accesate decât cu mașini de teren (...) deplasările nu numai ale conducerii ci și ale tuturor angajaților nu se poate face decât cu aceste mașini, alt mijloc de locomoție, regulat, nu poate fi închipuit”* menționăm următoarele:

Pct. 45¹ alin (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 145¹ din Legea 571/2003 (introdus de pct.5 al literei C de la articolul unic din H.G. 488/2009) prevede:

“În aplicarea art. 145¹ alin.(1), lit.a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

*[...]f)vehiculele utilizate **exclusiv** pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport**”[...]*

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta, SC X SRL nu se încadrează în excepțiile prevăzute expres și limitativ de art.145¹, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum sunt ele precizate prin pct. 45¹ alin.(1), lit.f) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, nefiind astfel îndeplinită o cerință, respectiv existența unui acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

În susținerea contestației petenta nu a depus documente care să demonstreze că vehiculul din dotare a fost utilizat pentru transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității și nici documente din care să reiasă consumul efectiv de combustibil, astfel încât să se încadreze la excepțiile prevăzute art.145¹, alin.(1), lit.a) (în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În concluzie neexistând foi de parcurs nu se cunoaște destinația combustibilului utilizat.

Conform art.213, alin.(1) din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei** “*

Conform art.206, alin.(1) din același act normativ:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]d)dovezile pe care se întemeiază”

Conform art. 65 alin (1) din același act normativ:

“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Din raportul de inspecție fiscală reiese faptul că organul de control nu acordă drept de deducere tva aferent cheltuielilor cu achiziția unui autoturism în anul 2011. Din referatul cu propuneri de soluționare contestației reiese că petenta a mai achiziționat autoturisme de la persoane fizice, fără tva, precum și o autoutilitară la care a avut drept de deducere a tva, iar persoanele de conducere

sau de administrare sunt în număr mai mic față de numărul autoturismelor existente în patrimoniul societății.

Art.21, alin.(3) din Codul fiscal prevede: *“Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

Având în vedere cele menționate mai sus rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale neadmiterea la deducere a tva aferentă combustibilului, pieselor de schimb, reparațiilor autovehiculelor în sumă totală de ... lei și urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

b) Referitor la tva nedeductibilă aferentă cheltuielilor cu costume

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu costume de camuflaj în sumă de .. lei.

În susținerea contestației, petenta anexează un „PLAN DE PAZĂ” încheiat la nivelul SC X SRL în care se precizează: caracteristicile obiectivului păzit, numărul de posturi și amplasarea acestora, necesarul de personal pentru pază, amenajările, instalațiile și mijloacele tehnice de pază și de alarmare, consemnul posturilor, etc., din care nu reiese faptul că ar trebui să asigure echipamentul de pază către personalul care se ocupă de paza societății.

Cap. III „Necesarul de personal pentru pază” stipulează următoarele:

„Pentru acoperirea posturilor de pază sunt angajați 3 agenți pază, din care calificați profesional, atestați de poliție, dotați corespunzător.

Echipamentul constă în lanternă, telefon, geacă reflectorizantă, pantaloni închiși la culoare, bocanci, fes sau șapcă (fără armă de foc sau alt tip de armă de autoapărare).”

Organele de inspecție fiscală menționează în referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulată de SC X SRL:

„În contractele de muncă sau orice alte contracte încheiate între muncitori și operatorul economic nu se prevede că operatorul economic ar fi obligat să asigure echipamente muncitorilor. Printre compleurile de camuflaj se aflau și veste de aviator”

În conformitate cu prevederile art.236 forma republicată până în 18.05.2011 menținute de art.229 din Legea 53/2003 privind Codul Muncii:

„(1) Contractul colectiv de muncă este convenția încheiată în formă scrisă între angajator sau organizația patronală, de o parte, și salariați, reprezentați prin sindicate ori în alt mod prevăzut de lege, de cealaltă parte, prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă.”

Față de cele menționate mai sus urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

c) Referitor la tva nedeductibilă aferentă cheltuielilor cu camera video.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu camera video în sumă de ... lei.

Petenta menționează că a achiziționat un aparat foto performant și nu o cameră video (așa cum este menționată în RIF)- dotarea fiind recomandată de către poliție și *lucrătorii* de la finanțe, pentru a asigura conservarea pe suport material a pagubelor care se crează prin pătrunderea animalelor în culturile agricole și pentru a posta pe internet fotografia piesei de schimb uzate pentru identificare mai ușoară în vederea achiziționării alteia noi;

În susținerea cauzei, SC X SRL nu anexează la dosar copii după factură, sau certificat de garanție din care să rezulte o altă concluzie decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, astfel rezultă că tva în sumă de ... lei aferentă acestei achiziții este nedeductibilă fiscal, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

d) Referitor la tva nedeductibilă aferentă cheltuielilor cu prestările de servicii de agrement către contestatoare

Organul de inspecție fiscală diminuează tva deductibilă aferentă cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții prestări servicii agrement în sumă de ... lei pentru care societatea petentă nu prezintă documente din care să rezulte natura acestor prestări.

Petenta nu este de acord cu diferențele stabilite de organele de inspecție fiscală privind prestările de servicii de agrement către contestatoare – motivând că în realitate sunt deplasări cu bărci rapide din zona Tulcea la Tatanir pentru a transporta conducerea administrativă în zona fermei, contestatoarea neavând în dotare o barcă care să poată fi folosită în acest scop, astfel, apelând la diverse firme care aveau în patrimoniu astfel de mijloace de locomotie.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru achiziția de prestări servicii agrement, în facturile emise de SC ... SRL (..., ...) era menționat doar : „prestări servicii agrement”. Mai mult, se observă că facturile au fost emise numai în lunile de vară, respectiv iunie și iulie, astfel conducerea administrativă s-a deplasat în zona fermei numai în lunile mai sus menționate.

Se reține că prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestator, termene, tarife, operațiunea prestată, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor în interesul societății petente și necesitatea efectuării acestora în scopul operațiunilor taxabile, respectiv jurnalele de bord (care conțin date cu privire la: consum de**

combustibil, ore de marș, ore de staționare, ora plecării, locul deplasării, mutare etc.).

Ca urmare, SC X SRL nu a demonstrat cu documente legal întocmite realitatea și necesitatea operațiunilor menționate mai sus respectiv că serviciile facturate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel că organele de inspectie fiscală au procedat în mod corect la diminuarea TVA deductibilă cu suma de ... lei, aferentă facturilor emise de SC D SRL, astfel urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

e) Referitor la tva deductibilă aferentă facturilor emise de operatori economici neînregistrați în scopuri de tva și aflați în lichidare, a facturilor în copie, a neînregistrării storno tva deductibilă, a tva aferentă serviciilor hoteliere, a diferențelor de tva constatată prin procesele verbale întocmite de organele fiscale la SC G SRL, M SRL, Y SRL, în urma solicitării de controale încrucișate, a tva aferentă achizițiilor de alimente, tocător carne, spray parfum, ghivece flori, diverse nejustificări, masă, comodă, garderobă, produse uz casnic, șemineu, lăzi frigorifice, flori, cosit, balotat, troiță, cuptor, dulciuri.

Deși contestă integral diferențele de tva deductibilă stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscală în sarcina SC Delta-Rom Agriculture SRL prin Decizia de impunere nr. ..., petenta nu aduce nici un argument și nu motivează în nici un fel contestația cu privire la:

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de diverse alimentare în sumă de ... lei;

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de diverse: tocător, ghiveci flori, spray, flori, troiță, cuptor, ladă frigorifică în sumă de ... lei;

-tva deductibilă înregistrată eronat după facturi emise de operatori economici neînregistrați în scopuri de TVA (J SRL) în sumă de ... lei;

-tva deductibilă înregistrată eronat după facturi în copie – M SRL, A în sumă de ... lei;

-storno tva deductibilă neînregistrată (AS SRL, Y SRL) în sumă de ... lei;

-tva deductibilă înregistrată eronat așa cum rezultă din procesele verbale transmise în urma solicitării de controale încrucișate (M, Y) în sumă de ... lei;

-tva deductibilă înregistrată după facturi emise de operatori economici aflați în situații de lichidare și care nu au îndeplinit obligațiile declarative(M Import) în sumă de ... lei;

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții prestări servicii (transport, cosit, balotat) pentru care nu

prezintă documente din care să rezulte că prestarea a fost efectiv realizată în sumă de ... lei;

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor cu prestări de servicii hoteliere, cheltuieli pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile (nu deține ordine de deplasare) în sumă de ... lei;

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziții de dulciuri în sumă de ... lei;

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor pentru care nu face dovada că sunt utilizate în folosul de operațiuni taxabile, cheltuieli cu achiziția unui jeep în sumă de ... lei;

-tva deductibilă aferentă cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă reprezentând achiziții prestări servicii (lucrări cu excavatorul) pentru care nu prezintă documente din care să rezulte că prestarea a fost efectiv realizată în sumă de ... lei.

Art.206, alin.(1), lit.c) și d) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

”(1)Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept

d) dovezile pe care se întemeiază [...]

De asemenea, art.213, alin.(1) din același act normativ precizează :

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

Totodată conform prevederilor pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011:

”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 respective.”

Conform prevederilor pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011:

”Contestația poate fi respinsă ca :

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.”

Având în vedere faptul că petenta nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlătore constatările organului de inspecție fiscală, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de

SC X SRL cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă acestor achiziții.

4. Referitor la comparea producției

În fapt, în perioada verificată, SC X SRL, a obținut venituri din comercializarea produselor agricole din producția proprie și achiziționate, venituri din subvenții de exploatare și de investiții. Societatea petentă comercializează produse din producția proprie la un preț mai mic față de prețul de producție și comercializează produse din achiziție la un preț mai mic decât cel cu care a achiziționat marfa. Astfel agentul economic nu a colectat tva și nici nu a reconsiderat cheltuielile și tva deductibilă la nivelul veniturilor obținute (cheltuieli efectuate fără a obține venituri) și nici nu a colectat tva aferentă pierderilor de produse agricole din cauza rozătoarelor, a intemperiilor sau alinieri între evidența contabilă și cea de gestiune.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal respectiv HG 44/2004, O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 2137/2011, O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață

La determinarea tva colectată și nedeductibilă s-au avut în vedere și prevederile Circularei ANAF nr. 807030/27.01.2012: „pentru soluționarea DNOR la această categorie de contribuabili (producători agricoli), se vor analiza, în mod obligatoriu, pe lângă celelalte elemente, și dinamica (evoluția) producției obținute și înregistrate, implicit a veniturilor declarate în anii anteriori apariției OUG nr.49/2011, comparativ cu producția și veniturile realizate ulterior. În cazul în care contribuabilii înregistrează costuri semnificative ulterior, în special aferente perioadei de după intrarea în vigoare a OUG nr.49/2011, în condiții comparabile, se va proceda la estimarea veniturilor aferente anilor anteriori și a TVA colectată, urmând a se stabili diferențele de plată, utilizându-se metodele de estimare prevăzute de lege. De asemenea, se vor solicita de la Direcțiile agricole județene date privind suprafețele deținute, cele cultivate, precum și producțiile medii la hectar obținute, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidențele contabile”

Pentru perioada ...

Tva deductibilă a fost diminuată cu suma de ... lei pentru luna aprilie 2010, reprezentând tva deductibilă aferentă cheltuielilor reconsiderate de organele de inspecție fiscală pentru culturile de mazăre și lucernă ce nu au fost

realizate la nivelul producției medii la ha pe județ, considerând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, deci nu se respectă prevederile art.145, alin (2), lit. a) și art 21, alin.1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.145 „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art. 21 “(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.”

În conformitate cu art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit, art.7, alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) **Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.**

(3) **Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.**”

Potrivit art.94, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ **Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) **sanckionarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.**”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru

determinarea corectă a situației fiscale putând să încadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Cheltuielile cu producția de mazăre realizată în anul 2010 au fost în sumă de ... lei. Producția realizată a fost de ... kg mazăre, cu o medie de 174 kg la ha, medie mai mică cu 94% față de media realizată pe județ, deci implicit cheltuiala este mai mare cu 94 % față de cheltuiala efectiv realizată pentru obținerea de venituri. Așadar, în mod legal organele de inspecție fiscală au reconsiderat cheltuielile, în sensul că le-au diminuat cu suma de ... lei valoare totală (... lei total cheltuieli efectuate pentru cultura de mazăre x 94% procent de nerealizare a producției de mazăre = ... lei cheltuieli) și au diminuat tva deductibilă cu suma de ... lei (... lei cheltuieli nedeductibile – ... lei cheltuieli cu salariile și amortizarea (în procent de 96 %) = ... lei bază impozabilă x 19 % cota tva = ... lei tva).

Cheltuielile cu producția de lucernă în anul 2010 au fost în sumă de ... lei, din care cheltuieli cu salariile și amortizarea în sumă de ... lei. Petenta nu a realizat nici o producție de lucernă, deci implicit cheltuiala nu a fost efectuată în scopul obținerii de venituri. Așadar, în mod corect organele de inspecție fiscală au reconsiderat cheltuielile, în sensul că le-au diminuat cu suma de ... lei valoare totală și au diminuat tva deductibilă cu suma de ... lei (... lei cheltuieli nedeductibile – ... lei cheltuieli cu salariile și amortizarea = ... lei bază impozabilă x 19 % cota tva = ... lei tva).

Referitor la documentele anexate de petentă – duplicate după asigurări care nu prevăd și despăgubiri pentru secetă și procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor la culturi agricole pentru anul 2009, menționăm că organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe pentru culturi ce nu au fost realizate la nivelul producției medii la ha pe județ aferente anului 2009. Pentru anii 2010 și 2011 societatea petentă nu dovedește cu documente că a avut culturi calamitate.

Mai mult, în vederea soluționării contestației formulată de SC X SRL, pentru o apreciere corectă, organul de soluționare contestației a solicitat Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Tulcea, prin adresa nr...., să comunice situația pagubelor înregistrate pe culturi de cereale, pentru anii 2009-2011, ca urmare a calamităților naturale. D.A.D.R. Tulcea comunică prin adresa nr...., înregistrată la DGFP Tulcea sub nr...., că din evidențele instituției reiese faptul că numai pentru anul 2009, SC X SRL are suprafața de 591,28 ha calamitate, dar că nu a beneficiat de despăgubiri întrucât prin Hotărâre de Guvern nu s-a declarat ca zonă calamitată județul Tulcea.

Urmare celor mai sus menționate se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat tva deductibilă în sumă de ... lei aferentă reconsiderării cheltuielilor pentru producția de mazăre și lucernă, astfel urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

În anul 2009 societatea petentă comercializează produse din achiziție la un preț mai mic față de cel cu care a achiziționat marfa. Astfel, pentru determinarea profitului impozabil, a înregistrat suma de ... lei bază impozabilă ca și cheltuială nedeductibilă, dar nu a colectat tva aferentă acestor cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei x 19 % = ... lei) sau nici nu a înregistrat tva nedeductibilă aferentă achizițiilor efectuate și vândute sub prețul de achiziție. Acestea sunt cheltuieli efectuate fără a obține venituri - art.145, alin (2), lit. a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

În anul 2010, SC X SRL comercializează produse din producția proprie la un preț mai mic față de cel de producție. Astfel, vinde o cantitate de mazăre ... kg la un preț de 0,4792 lei/kg, mai mic cu 0, 5818 lei/kg față de prețul de producție de 1,061 lei/kg, preț recalculat în urma reconsiderării cheltuielilor. Astfel, rezultă că petenta a diminuat profitul cu o bază impozabilă în sumă de ... lei (... kg x 0, 5818 lei/kg = ... lei) pentru care trebuia să colecteze tva în sumă de ... lei (... lei bază impozabilă x 24 % = ... lei tva).

De asemenea tot în anul 2010 societatea petentă comercializează o cantitate de orzoaică din producția proprie, ... kg, la un preț de 0,394 lei/kg, mai mic cu 0, 5464 lei/kg față de prețul de producție de 0,9404 lei/kg. Astfel, rezultă că petenta a diminuat profitul societății cu o bază impozabilă în sumă de ... lei(... kg x 0, 5464 lei/kg = ... lei) pentru care trebuia să colecteze tva în sumă de ... lei (... lei bază impozabilă x 24 % = ... lei tva)cu care a achiziționat marfa.

La determinarea tva colectată s-au avut în vedere și prevederile art.17 din O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață: „este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare”.

Art.16 lit. a) - c), e) - i) din OUG 99/2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață prevede:

“Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:

a) vânzări de lichidare;

b) vânzări de soldare;

c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;

e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;

f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;

g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;

h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reaprovizionare s-au diminuat.”

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că operatorul economic **nu a colectat tva și nici nu a reconsiderat cheltuielile și tva deductibilă la nivelul veniturilor obținute** (fiind cheltuieli efectuate fără a obține venituri - art.145, alin (2), lit. a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare) „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Din Raportul de inspecție fiscală reiese faptul că atât în anul 2009 cât și în anul 2010, SC X SRL nu colectează tva în sumă de ... lei în 2009 și ... lei în 2010 aferentă cheltuielilor nedeductibile înregistrate în cont 6588.1 sau direct din cont 345 în cont 711 debitor. Aceste cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei bază impozabilă în anul 2009 și ... lei bază impozabilă în anul 2010 reprezintă pierderi de produse agricole din cauza rozătoarelor, a intemperiilor sau alinierii între evidența contabilă și cea de gestiune.

Potrivit art.128, alin. (4), lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: (...)

d) bunurile constatate lipsă din gestiune (...)

Referitor la motivațiile petentei: „(...) pe cantitățile de produse pe care SC X SRL le-a considerat pierderi datorită operațiunilor de transport, de condiționare, de evaporare, pierderi pe care inspectorii fiscali le-au considerat nejustificate” **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

- în anul 2010, societatea întocmește procese verbale prin care constată că ... kg floarea soarelui și ... kg mazăre sunt fără valoare comercială, scăzându-le din gestiune. Astfel, petenta nu colectează tva în sumă de ... lei aferentă pierderilor la producțiile de floarea soarelui (... kg x 0.508 preț producție x 24 % cotă tva = ... lei tva) și de mazăre (... kg x 1,061 preț producție recalculat în urma reconsiderării cheltuielilor x 24 % cotă tva = ... lei tva).

- potrivit art.128, alin.(8), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(...)

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

- potrivit pct.12 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

*b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective **dovedite cu documente**...;*

*c) **se face dovada că bunurile au fost distruse**.*

- petenta nu a dovedit organelor de inspecție fiscală cauza degradării produselor și nici dacă bunurile au fost distruse și nu au mai intrat în circuitul economic. Mai mult, în susținerea contestației societatea nu a anexat la dosarul cauzei documente care să dovedească faptul că bunurile au fost distruse sau că s-au degradat calitativ.

Conform art.213, alin.(1) din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei** “*

Conform art.206, alin.(1) din același act normativ:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]d)dovezile pe care se întemeiază”

Conform art. 65 alin (1) din același act normativ:

“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Mai mult, organele de inspecție fiscală menționează faptul că aceste pierderi nu reprezintă pierderi tehnologice, fapt rezultat din procesele verbale întocmite de petentă, procese anexate la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru perioada ...

Potrivit menționărilor organelor de control în Raportul de inspecție fiscală nr. ..., în luna martie și august 2011, SC Delta-Rom Agriculture SRL înregistrează în cont 6588.1 cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei bază impozabilă reprezentând cheltuieli pentru culturi compromise (rapiță și sorg) dar nu colectează tva aferentă acestor cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei (... lei x 24 % = ... lei) sau nu înregistrează tva nedeductibilă aferentă achizițiilor efectuate și trecute pe pierderi, practic sunt cheltuieli fără a se obține venituri, iar

potrivit art.145, alin (2), lit. a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”.

Motivațiile petentei: „Cu toate acestea, chiar depășind aceste elemente de logică, prepușii intimatei au greșit în mod flagrant în reținerile lor absolut teoretice pentru că nu au luat în considerare în elementele de cost și subvenția primită pentru culturile respective. Ar fi ajuns în acest mod la concluzia existenței unor costuri de producție mai mici decât prețurile de vânzare și astfel tot eșafodajul reținerilor lor ar fi dispărut.” **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

- art.137, alin.(1) din Codul Fiscal prevede: “Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

(...)

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

- H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“18. (1) Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la

bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”

Mai mult, organele de inspecție fiscală menționează faptul că nu au luat în considerare în elementele de cost și subvenția primită deoarece însăși agentul economic nu a introdus această subvenție în analiza prețului de producție, și în plus nu prezintă documente din care să se poată identifica cuantumul subvenției pentru fiecare din culturile la care s-au constatat diferențe între prețul de producție și prețul de vânzare.

Chiar și în susținerea contestației societatea petentă nu aduce elemente noi în privința cuantumului subvenției.

Motivațiile petentei: *„În primul rând, prepușii intimatei nu identifică sursa de comparație pentru a putea observa care sunt premisele de la care ar fi plecat direcția agricolă și mai ales dacă aceste premise se regăsesc sau nu în cazul contestatoarei...”* nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au comparat producția obținută de SC X SRL cu producția medie comunicată de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Tulcea (producție cu 94% mai mică) prin adresa ...

La determinarea TVA colectată s-au avut în vedere și prevederile art.17 din O.G. nr. 99 din 29 august 2000, republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață: *„este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare”.*

Art.16 lit. a) - c), e) - i) din OUG 99/2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață prevede:

“Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege:

a) vânzări de lichidare;

b) vânzări de soldare;

c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;

e) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;

f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;

g) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;

h) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;

i) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reaprovizionare s-au diminuat.”

Întrucât se încalcă prevederile art.17 prin vânzarea bunurilor la un preț mai mic decât cel de producție respectiv cel de achiziție care nu se încadrează în excepțiile menționate la art.16, iar societatea **nu a colectat tva și nici nu a reconsiderat cheltuielile și tva deductibilă la nivelul veniturilor obținute** (fiind cheltuieli efectuate fără a obține venituri), astfel aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal tva colectată în sumă ... lei.

În conformitate cu art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Potrivit, art.7, alin.(2) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”

Potrivit art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să încadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Motivațiile petentei: „În al doilea rând, nu există o condiționare legală între prețul de cost al producției unei culturi și prețul de vânzare al acesteia.” nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art.17 din OG 99/2000 republicată, privind comercializarea produselor și serviciilor de piață prevede:

“Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile petentei: “Temeiul de drept folosit pentru a da o aparență de legalitate acestei rețineri aberante, este indicat ca fiind OG 99/2000 (și nu OUG cum eronat se menționează), temei de drept care nu are absolut nici o legătură cu activitatea contestatoarei. Art.17 din acest act normativ, indicat de către intimată ca interzicând vânzarea în pierdere, se referă, îi vizează doar pe comercianți, noțiune care definită distinct în lege (art.4) și care nu are nici cea mai mică legătură cu ceea ce face SC X SRL.” întrucât:

Art. 4 din OG 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață prevede:

“În înțelesul prezentei ordonanțe, următorii termeni se definesc astfel:

a) consumator - orice persoană fizică sau grup de persoane fizice constituite în asociații, care cumpără, dobândește, utilizează ori consumă produse sau servicii în afara activității profesionale;

b) comerciant - persoana fizică sau juridică autorizată să desfășoare activități de comercializare a produselor și serviciilor de piață;

c) comerț cu ridicata/de gros - activitatea desfășurată de comercianții care cumpără produse în cantități mari în scopul revânzării acestora în cantități mai mici altor comercianți sau utilizatori profesionali și colectivi;

d) comerț cu amănuntul/de detail - activitatea desfășurată de comercianții care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora;

e) comerț de gros cash and carry/formă de comerț cu autoservire pe bază de legitimație de acces - activitatea desfășurată de comercianții care vând mărfuri prin sistemul de autoservire către persoane juridice sau persoane fizice autorizate și asociații familiale autorizate conform legii, înregistrate în baza de date a vânzătorului, în scopul revânzării și/sau prelucrării, precum și al utilizării acestora ca produse consumabile;

f) comerț ambulant - activitatea de comercializare cu amănuntul realizată prin trecere dintr-un loc în altul, în rulote mobile, standuri mobile, chioșcuri mobile sau în vehicule special amenajate;

(...)" iar

SC X SRL are ca obiect de activitate principal, Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), a plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase – cod caen 0111, iar ca obiecte de activitate secundare:

- activități auxiliare pentru producția vegetală – cod caen 0161;
- activități după recoltare – cod caen 0163;

- comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat – cod caen 4621.

Din cele mai sus menționate se reține că SC X SRL **are calitate de comerciant** așa cum prevede codul caen 4621 – comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor, și tutunului neprelucrat, care se regăsește în Certificatul constatator nr.... eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Tulcea.

Referitor la motivațiile petentei: „În al treilea rând, în concret, pentru perioada la care se referă raportul, constatările inspectorilor apreciem că sunt greșite pentru că au plecat de la premise greșite și anume având la bază doar verificarea planurilor de conturi. În acestea s-a făcut o înregistrare neuzitată și care a generat concluzia pripită a inspectorilor. Avem în vedere faptul că s-a contabilizat greșit din contul 707 în contul 701, amestecându-se contabil, produsul agricol cumpărat cu produsul agricol similar din producția proprie a contestatoarei. Corect ar fi fost ca produsele cumpărate să fie incluse și apoi vândute din conturile de vânzare a mărfurilor cumpărate și nu din contul de vânzare de produse finite. Atașăm în susținere facturile fiscale în discuție și fișele de cont aferente.” facem mențiunea că facturile atașate la contestație se referă la vânzarea de grâu și semințe de floarea-soarelui la care echipa de inspecție fiscală nu a făcut estimarea producției și deci nu influențează rezultatul inspecției fiscale.

În urma celor precizate la capitolul III punctul 4 din prezenta decizie se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat tva deductibilă în sumă de ... lei aferentă producției de lucernă și mazăre (pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte că au fost compromise) și au majorat tva colectată în sumă de ... lei aferentă diferenței preț producție/vânzare, achiziție/vânzare și pierderilor fără justificare, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

Având în vedere cele precizate la capitolul III punctele 1, 2, 3, 4 din prezenta decizie și documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și au stabilit diferențe de tva colectată în sumă totală de ... lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și din prevederile legale în materie și în temeiul art. 216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia:

„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;”

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de ... lei și nemotivată pentru suma de ... lei contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere ... emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

5. Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată

În ceea ce privesc obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, iar prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul al acestora în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere și cota aplicată. Având în vedere principiul de drept accesorium sequitur principale și faptul că potrivit considerentelor precizate

anterior s-a reținut că debitul suplimentar în sumă de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este legal datorată, pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii (dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere) în sumă de ... lei sunt datorate.

Având în vedere cele menționate mai sus urmează a se respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC ... SRL cu privire la suma de ... lei reprezentând obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar .

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din O.G. 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SRL sub nr. ... pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită de Activitatea de Inspecție Fiscală conform Deciziei de impunere nr.

Art.2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL sub nr. ... pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită de Activitatea de Inspecție Fiscală conform Deciziei de impunere nr.

Art.3. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL sub nr. ... pentru suma totală de ... lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită de Activitatea de Inspecție Fiscală conform Deciziei de impunere nr.

Art.4. Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV