

DECIZIE NR. yy
privind soluționarea contestației formulate de
societatea YY S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. yy sub nr. yy

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. yy a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. yy sub nr. yy2021, cu privire la contestația formulată de societatea **YYY S.R.L.**, CIF RO 0000000, cu domiciliul fiscal în mun. yy, str. yy, nr. y, camera 3, jud. yy.

Contestația a fost transmisă prin mijloace de comunicare la distanță(mail) pe adresa registraturii Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy: **AJFP.yy@anaf.ro** la data de 21.12.2020 și înregistrată la AJFP yy în data de 22.12.2020 sub nr. yy.

Prin Adresa nr. yy/01.02.2021 s-a solicitat contestatarii depunerea în original a contestației.

Contestația în original a fost depusă și înregistrată la AJFP yy sub nr. yy/10.02.2021 și înregistrată la D.G.R.F.P. yy – Serviciul Soluționare Contestații sub nr. yy/24.02.202.

Contestația este semnată de contestatoare prin reprezentatul sau legal în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

- Raportul de inspecție fiscală nr. yy/30.10.2020, comunicat în data de 05.11.2020 și

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy/30.10.2020, comunicată în data de 05.11.2020.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy /30.10.2020 s-a taxa pe valoare adăugată în sumă de **x lei**.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) – **05.11.2020** – a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy y/30.10.2020,

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **21.12.2020** prin e-mail și înregistrată la AJFP yy sub nr.yy

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

I. Societatea yy S.R.L., cu sediul în yy, str. yy, jud. yy, înregistrată la ORC sub nr. yy, CUI RO333333, reprezentată legal prin y, în calitate de administrator, în temeiul art. 268 și 270 Cod procedura fiscală, a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. y y/30.10.2020 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy din 30.10.2020 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, prin care se solicită anularea atât a raportului cât și a deciziei de impunere menționată cu privire la stabilirea TVA suplimentar în sumă de xlei, ca urmare a solicitării TVA de rambursat, rezultat în urma investițiilor efectuate de petentă prin înființarea culturii de afin, prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2020 depus și înregistrat sub nr. INTERNT-yyyy-2020 din 27.07.2020.

Motivele invocate de petentă pe care se întemeiază contestația:

1.În cadrul inspecției fiscale petenta menționează că s-au pus la dispoziție documentele solicitate, fapt confirmat în cuprinsul RIF-ului, prin care s-a reținut lipsa unor documente care sunt deținute și care nu au fost solicitate la momentul inspecției, cum ar fi proiect de investiții, situații de lucrări, bonuri de consum. S-au solicitat documentele justificative din contabilitate, care au fost prezentat și au fost verificate împreună cu deconturile de TVA.

În timpul inspecției nu s-au semnalat nereguli privitoare la documentele justificative verificate și nici nu s-au solicitat documente suplimentare, urmând ca în Raportul de inspecție fiscală să menționeze lipsa documentelor justificative amintite mai sus.

2. Societatea petentă subliniază că organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiile de a efectua verificări din punct de vedere fiscal și s-a eliminat un document corect din punct de vedere juridic, care produce

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

efecte și este asumat de părțile care l-au semnat.

Concret, s-a pus la dispoziția organelor de inspecție, spre verificare, Convenția între arendatori și arendaș prin care s-a convenit efectuarea investiției privind înființarea culturii de afini pe terenul preluat în arendă. Astfel, societatea petentă a realizat investiția, s-a verificat fizic în câmp și la acel moment, s-a confirmat de către organele de inspecție corectitudinea lucrărilor agricole.

Contestatară susține în continuare valabilitatea și puterea probatorie a Convenției între părți, care nu poate fi desființată de reprezentanții ANAF, și aceasta dă dreptul arendașului să efectueze investiții pe terenul luat cu arendă.

3. Petenta susține că, în mod discreționar, organele de inspecție fiscală au abuzat de o eroare materială, care prevede arendarea unui *"teren arabil"* și nu de cultură de arbuști fructiferi. Bineînțeles că înființarea culturii de afini, pe un teren cultivat poate fi înțeles ca fiind pe terenul *"arabil"*, iar această eroare materială nu poate anula investiția care a fost efectuată de bună credință, mai ales că terenul este identificat prin numere de CF, deci nu poate fi confundat cu un alt teren. Se consideră că există rea credință din partea inspectorilor ANAF, deoarece cultura există și a fost verificată, documentele justificative ale cheltuielilor au fost prezentate și verificate, calculul TVA din deconturi este corect, terenul pe care a fost înființată plantația este preluat cu contract de arendă și multe alte argumente care arată realitatea operațiunilor.

Organele fiscale au plecat de la premiza total eronată și bazată nu pe documente, ci pe o interpretare personală lipsită de orice fundament juridic sau fiscal. Din documentele prezentate organele fiscale au reținut că investițiile au fost realizate în interesul proprietarilor terenului arendat.

Petenta întreabă *„Oare cum știe, domnul xx, că societatea yy S.R.L. a efectuat investiții în interesul proprietarilor terenului? Plecând de la această idee complet eronată, inspecția fiscală este complet viciată existând mereu intenția de a se „dovedi” presupunere personală.”*

4. În ce privește discuția finală, societatea petentă menționează că s-a solicitat închiderea inspecției fiscale de către inspectorii datorită unor raportări interne și s-a precizat că trebuie să semneze documentele necesare, urmând ca ulterior să se solicite din nou aceeași sumă de TVA de rambursat, după ce se solicită corecția declarației care s-a completat eronat pe numele proprietarilor terenurilor, în loc de arendașul care efectuează lucrările propriu-zise.

Petenta susține că a acceptat semnarea documentelor fără punct de vedere, neștiind că se profită de încrederea sa, fiind convinsă că așa cum au explicat să facă mai departe pentru a putea beneficia de dreptul de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

rambursare, este corect, „s-a descoperit ulterior că indicațiile acestora au fost cu scopul de ne duce în eroare și de a semna documentele inspecției fiscale fără o verificare atentă a acestora. Ca dovadă, s-au demarat acțiunile de corectare a declarației eronate la APIA yy, proprietarii terenurilor au transferat subvenția încasată eronat în conturilor lor personale, către contul arendașului, ca beneficiarul corect al subvenției.”

Pe cale de consecință, petenta solicită, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. yy/30.10.2020 și Decizia de impunere nr. yy/30.10.2020 aferente inspecției fiscale privind rambursarea de TVA.

II. Societatea yy S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale și a avut ca obiectiv verificarea decontului cu suma negativă de TVA, cu opțiune de rambursare cu control anticipat aferent lunii iunie 2020 depus și înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice yy, sub nr. INTERNT-yy-2020 din 27.07.2020, prin care suma de xlei este solicitată la rambursare.

Inspecția fiscală a fost consemnată în Registrul unic de control al societății seria A nr. 2844579 la poziția nr. 1 în data de 07.10.2020 și s-a efectuat la sediul firmei de contabilitate yy S.R.L. din yy, str. yy nr. 4, jud. Yy în perioada 07-30.10.2020, cu intermitență.

Cu privire la TVA deductibilă

1. În anul 2019 societatea „yy” S.R.L. a amenajat, pe o suprafață de cinci hectare, teren arabil, respectiv pe două terenuri extravilane, situate pe raza localității yy, jud. yy, o cultură de afin, respectiv de arbuști fructiferi plantați în ghivece textile, mobile și pat de turbă, urmând ca, după ce cultura va ajunge pe rod, să fie comercializate și valorificate produsele obținute (fructe și frunze), către potențiali clienți.

Conform documentelor prezentate și declarației administratorului, organele de inspecție au constatat că, în cursul anului 2019, societatea a derulat investiții pentru realizarea culturii de afin și a achiziționat, în acest sens, diverse materiale de construcții, arbuști afin, precum și materiale specifice amenajării culturii de afin, în vederea finalizării proiectului.

Pentru realizarea lucrărilor de investiții, respectiv amenajarea terenului pentru cultura de afin, realizarea sistemului de irigare, asigurarea necesarului de apă și îngrășăminte (foraje de apă, stație de pompare, bazin de stocare a apei, canal de drenaj a apei pluviale, împrejmuire plantație, etc.), societatea a utilizat diferite utilaje și echipamente, precum: generatoare de curent, tractoare, buldozere, autoturisme, motopompe, betoniere, etc., respectiv forță de muncă (asigurată, conform declarației verbale a administratorului, „în regie proprie apelând la rude”).

În perioada supusă verificării, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli diverse și a dedus cheltuieli reprezentând achiziții de materiale consumabile, materiale de construcții (materiale de construcție pentru împrejmuire proprietate, beton, tuburi beton, țevi, motopompe, mufe, coturi, sistem irigații, etc), în valoare de xx lei, baza impozabilă și TVA aferentă în valoare de xx lei. Mărfurile au fost achiziționate pe bază de facturi de la diverși furnizori, precum: yy S.R.L. (beton), yy S.R.L. (motopompe, plase protecție, folii iaz. etc), yy S.R.L. (tuburi beton), yy y S.R.L. (sistem irigații, yy S.R.L. (țeava), xx Serv S.R.L. (folie agrotextila), yy S.R.L. (disc agricol) și au fost utilizate în amenajarea culturii de afin - cultură declarată la APIA (anexa nr. 6) pe numele persoanelor fizice, xx(3 ha.) și xxx (2 ha.), ca și cultură de zmeură (Cod 801) și plante de nutreț (Cod 451).

Pentru lucrările de amenajare „*cultură afin*”, societatea verificată nu a prezentat un proiect de investiții sau documente justificative, contabile, privind realizarea efectivă a investiției, precum: situații de lucrări, rapoarte de lucru, bonuri de consum sau orice alte documente care să justifice necesitatea, oportunitatea, destinația acestora sau efectuarea propriuză a lucrărilor respective de către societatea verificată, având ca beneficiar societatea verificată. În astfel de condiții, pe baza documentelor prezentate, organele de control nu au putut stabili destinația reală a investiției realizate, respectiv dacă aceasta a fost realizată pentru nevoile societății și nici dacă achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni impozabile, pentru a se încadra în prevederile art. 297 alin. (4) Titlul VII, Capitolul X din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele prezentate a rezultat că investițiile au fost realizate în interesul proprietarilor terenului arendat.

În acest sens, decizia organelor de control a fost determinată de faptul că în contractul de arendă prezentat nu este stipulată vreo clauză privind dreptul arendașului de a efectua investiții pe terenul arendat și nici nu este instituită vreo garanție privind recuperarea investiției în cazul renunțării unilaterale la contractul de arendă, din contra, este stipulată categoria terenului ca fiind „*arabil*” și domeniul de folosință „*exploatare agricolă*”, nu cultură de arbuști fructiferi, iar în cererea de subvenție înaintată APIA, investiția apare ca fiind proprietatea persoanelor fizice care dețin terenurile arendate (declarată ca fiind „*zmeură*”).

Potrivit art. 1838, din Codul civil - Condiții de formă, alin. (2) „*Sub sancțiunea unei amenzi civile stabilite de instanța de judecată pentru fiecare zi de întârziere, arendașul trebuie să depună un exemplar al contractului la consiliul local în a cărui rază teritorială se află bunurile agricole arendate, pentru a fi înregistrat într-un registru special ținut de secretarul consiliului local*”. Doar în aceste condiții, contractul poate fi

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

opozabil și poate fi considerat document justificativ. Or, așa cum a rezultat din contractul înregistrat la autoritățile locale din yy, nu este stipulată nici o clauză privind investiția.

Pe de altă parte, potrivit art. 1839, din Codul civil: *„Arendașul poate schimba categoria de folosință a terenului arendat numai cu acordul prealabil dat în scris de către proprietar și cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare”*.

În acest sens, organele de control subliniază că nu le-a fost prezentat un acord prealabil dat în scris de către proprietar, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, adică o dovadă că proprietarul a permis efectuarea de investiții, printr-un document anexă la contract, înregistrat la autoritățile locale competente, care să fie opozabil.

În timpul verificărilor, după ce organele de control au constatat inexistența unui acord al proprietarilor pentru a justifica efectuarea investiției, administratorul societății a prezentat o *„CONVENȚIE”*, încheiată între yy S.R.L., în calitate de arendaș, și xx, respectiv xx, în calitate de arendatori, având ca obiect *„înființarea unei plantații de afin de către INVESTITOR PE TERENURILE proprietarilor”*.

În convenție, printre alte clauze, sunt stipulate următoarele:

„Proprietarii au dreptul: să încaseze arenda; să pună la dispoziția INVESTITORULUI terenurile necesare înființării plantației”, iar investitorul are dreptul: „să primească în folosință terenurile; să înființeze și administreze plantația; să efectueze pe terenuri orice lucrări sunt necesare înființării și administrării plantației”.

Ca o măsură suplimentară, este stipulat ca *„înainte de expirarea convenției sistemele și materialele amplasate la sol ori îngropate în pământ pot fi ridicate de către investitor sau, în caz contrar, rămân câștigate terenurilor...”*.

Față de *„Convenția”* prezentată, organele de control au constatat că aceasta a fost întocmită, conform datei înscrise, la o zi după întocmirea contractelor, fără a fi inclusă ca și clauză în contract, deși la data întocmirii contractului se cunoștea faptul că yy S.R.L. urma să realizeze o plantație de afini (arbuștii au fost achiziționați în luna iulie 2019, cu o lună înainte de încheierea contractului de arendă, situație în care nu se justifică încheierea unei convenții ulterioare, ce excede contractului).

De asemenea, această convenție nu este menționată ca fiind anexa la contractul de arendă și nu a fost înregistrată la organele locale, ca anexă la contractul de arendă, cu număr de înregistrare la autoritățile locale, caz în care ridică semne de întrebare privind data reală a întocmirii, respectiv dacă a fost întocmită la data înscrisă sau în timpul controlului.

În plus, convenția a fost prezentată ulterior, după ce organele de inspecție au constatat inexistența clauzei în contract, privind investițiile

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

arendașului și după ce au constatat că nu există un acord al proprietarului, pentru investiții. Mai mult, stipulând faptul că „*sistemele și materialele amplasate la sol ori îngropate în pământ pot fi ridicate de către investitor sau, în caz contrar, rămân câștigate terenurilor*”, societatea yy S.R.L. este pusă în situația de a realiza o investiție în folosul persoanelor fizice proprietare ale terenurilor.

Pentru motivele arătate, organele de inspecție au considerat că această convenție nu poate fi opozabilă, nefiind înregistrată, la organele locale, ca Anexă la contractul dearendă.

În aceste circumstanțe, având în vedere cele menționate anterior, organele de control au constatat că, în baza documentelor justificative prezentate, contribuabilul verificat nu a putut face dovada că achizițiile efectuate pentru cultura de afin au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile desfășurate de contribuabil, întrucât contribuabilul nu a prezentat niciun document care să ateste faptul ca aceste materiale sunt destinate a fi utilizate în folosul societății (nu există nici o certitudine, conform clauzelor contractului dearendă, că această cultură va fi exploatată de societate, după finalizarea investiției) ori în folosul operațiunilor taxabile (la data efectuării controlului, societatea nu avea derulată nici o acțiune taxabilă și nu există nici premiza că în viitor, societatea va realiza venituri din activitatea de comercializare a fructelor obținute din cultura afinelor).

În concluzie, prin efectuarea unor investiții pentru care nu există dovada că au fost efectuate în interesul societății și nu al persoanei fizice care deține terenul arendat, organele de control au considerat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căruia, referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată:

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

a) operațiuni taxabile” (...)

și ale prevederilor art. 281 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Prestările de servicii care determina decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiza și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.

În aceste condiții, întrucât societatea verificată nu a prezentat un proiect de investiții și nici documente justificative, privind realizarea efectivă a investiției, precum: situații de lucrări, rapoarte de lucru, bonuri

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de consum sau alte documente care să justifice necesitatea, oportunitatea, destinația reală a investițiilor din punct de vedere al beneficiarului final (persoană fizică ori societate), sau efectuarea propriuzisă a lucrărilor respective, suma de xxlei, reprezentând contravaloarea materialelor puse în operă în regim privat (s-a justificat efectuarea lucrărilor de amenajare a culturii de afin, pe o suprafață de cinci ha, constând în plantarea în ghivece, realizarea unui sistem de irigare, a unui foraj de apă, a unui bazin de acumulare, a unui sistem de dispersie a îngrășămintelor, a amenajării terenului și împrejmuirii, pe baza ajutorului primit de la rude), nu poate fi admisă spre deducere. La această decizie contribuie și faptul că materialele achiziționate de societate, au fost utilizate la realizarea unor sisteme de drenaj al apei, de irigare sau alte îmbunătățiri aduse terenului privat, pentru care societatea n-a putut prezenta procese-verbale de recepție și punere în funcțiune a unor obiective, înregistrate și evidențiate în patrimoniul societății.

2. Pe de altă parte, analizând întreaga investiție sub aspectul derulării ei în folosul societății sau în folosul operațiunilor taxabile, cu excepția TVA aferentă operațiunilor simplificate, respectiv taxare inversă, în sumă de xx lei (reprezentând operațiune de autolichidare a TVA, prin înregistrare în contabilitate atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă, care nu influențează rezultatul fiscal), organele de control au considerat că întreaga diferență de TVA deductibilă stabilită de societate, provenită din achizițiile destinate unei investiții pentru care societatea nu a putut prezenta dovada efectuării ei și destinația în folosul operațiunilor taxabile, în valoare de x lei (xx lei, total TVA deductibilă, în care este inclusă și suma de xxlei, analizată anterior, minus suma de xxlei, TVA aferentă operațiunilor simplificate - taxare inversă), este nedeductibilă fiscal.

3. În urma verificărilor, s-a constatat că societatea yy S.R.L. a declarat sediul social și domiciliul fiscal la adresa: Jud. Timiș, Mun. yy, Str. yy nr. 47. Camera 3, la adresa respectivă locuiește administratorul societății.

Conform documentelor prezentate și înregistrate în contabilitatea societății, activitatea societății, respectiv investiția în cultura de afin, s-a realizat în perimetrul localității XX, pe terenurile arendate, înscrise în CF 401857 și CF 402678, terenuri care nu au fost declarate la organele fiscale ca sedii secundare ale societății.

Potrivit prevederilor art. 85, alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Declararea filialelor și sediilor secundare :

„Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a declara organului fiscal central, înființarea de sedii secundare, în termen de 30 de zile de la:

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

a) data înregistrării/menționării acestora la registrul comerțului sau în alte registre în care a fost înregistrată entitatea care le-a înființat;

b) data actului de înființare, în alte cazuri decât cele prevăzute la lit.a)”.
lit.a)”.

În urma accesării bazei de date a ONRC, organele de inspecție au constatat că punctul de lucru al societății, din localitatea XX, conform CP 401857 și CF 402678, nu a fost declarat nici la ONRC. În aceste condiții, organele de inspecție consideră că investițiile realizate de „yy y” S.R.L., nu puteau fi efectuate pe un teren arendat, fără ca în contractul de arendă să fie stipulat dreptul arendașului de a face investiții, fără acordul proprietarului de teren și fără declararea sediului secundar al societății (punct de lucru), unde s-a efectuat investiția, la ONRC și la organele fiscale, potrivit legii.

De asemenea, în condițiile în care subvenția pentru cultura de afine (declarată, nereal, ca și cultură de zmeură), a fost încasată de proprietarii terenului, nu de societate, adică cel care a realizat investiția, este evident că beneficiarul investiției nu a fost societatea, ci proprietarii terenurilor.

Față de motivele expuse, organele de inspecție au considerat că „yyy” S.R.L., pentru investițiile realizate în loc. XX, la un sediu secundar nedeclarat, nu are drept de rambursare a TVA dedusă din achizițiile efectuate pentru această investiție, cultura de afin.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de petentă și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției, se rețin următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de xlei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.

În fapt, societatea yy S.R.L., în anul 2019, a încheiat 2 contracte de arendare pentru o suprafață de 5,29 ha teren arabil, astfel:

- Contractul nr. 98, înregistrat la Consiliul Local yy în data de 26.08.2020, cu dl. xx, în calitate de arendator, și dl. xx - administratorul petentei, în calitate de arendaș, pentru o suprafață de teren arabil de 2 ha, pe perioada 01.09.2019-01.09.2029;

- Contractul nr. 102, înregistrat la Consiliul Local yy în data de 27.08.2020, cu dl. xx, în calitate de arendator, și dl. xx- administratorul petentei, în calitate de arendaș, pentru o suprafață de teren arabil de 3,29 ha, pe perioada 01.08.2019-01.08.2029 .

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Pe această suprafață de teren arabil, respectiv pe cele două terenuri extravilane, situate pe raza localității yy, jud. yy, petenta a amenajat o cultură de afin, respectiv de arbuști fructiferi plantați în ghivece textile, mobile și pat de turbă.

Pentru derularea investiției pentru realizarea culturii de afin, societatea a achiziționat diverse materiale de construcții, arbuști afin, precum și materiale specifice amenajării culturii de afin, în vederea finalizării proiectului.

Pentru realizarea lucrărilor de investiție, respectiv amenajarea terenului pentru cultura de afin, realizarea sistemului de irigare, asigurarea necesarului de apă și îngrășăminte (foraje de apă, stație de pompare, bazin de stocare a apei, canal de drenaj a apei pluviale, împrejmuire plantație, etc.), societatea a utilizat diferite utilaje și echipamente, precum: generatoare de curent, tractoare, buldozere, autoturisme, motopompe, betoniere, etc., respectiv forță de muncă (asigurată, conform declarației verbale a administratorului, „în regie proprie apelând la rude”).

Societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli diverse și a dedus cheltuieli reprezentând achiziții de materiale consumabile, materiale de construcții (materiale de construcție pentru împrejmuire proprietate, beton, tuburi beton, țevi, motopompe, mufe, coturi, sistem irigații, etc), în valoare de xx lei, baza impozabilă și TVA aferentă în valoare de xxlei.

Mărfurile au fost achiziționate pe bază de facturi de la diverși furnizori, precum: yy S.R.L. (beton), yy S.R.L. (motopompe, plase protecție, folii iaz. etc), yy Romania S.R.L. (tuburi beton), yy S.R.L. (sistem irigații, yy S.R.L. (țeava), yy S.R.L. (folie agrotextila), yy y S.R.L. (disc agricol) și au fost utilizate în amenajarea culturii de afin - **cultură declarată la APIA pe numele persoanelor fizice xx (3 ha.) și xx (2 ha.), ca și cultură de zmeură (Cod 801) și plante de nutreț (Cod 451).**

Pentru lucrările de amenajare „*cultură afin*”, societatea petentă nu a prezentat un proiect de investiții sau documente justificative, contabile, privind realizarea efectivă a investiției, precum: situații de lucrări, rapoarte de lucru, bonuri de consum sau orice alte documente care să justifice necesitatea, oportunitatea, destinația acestora sau efectuarea propriuzisa a lucrărilor respective de către societatea verificată, având ca beneficiar societatea verificată.

Organelor de control nu au putut stabili destinația reală a investiției realizate, respectiv dacă aceasta a fost realizată pentru nevoile societății și nici dacă achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni impozabile, pentru a se încadra în prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) Titlul VII, Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Capitolul X din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele prezentate, s-a ajuns la concluzia că investițiile au fost realizate în interesul proprietarilor terenului arendat.

Decizia a fost determinată de faptul că în contractele de arendă, prezentate nu este stipulată vreo clauză privind dreptul arendașului de a efectua investiții pe terenul arendat și nici nu este instituită vreo garanție privind recuperarea investiției în cazul renunțării unilaterale la contractul de arendă, din contra, este stipulată categoria terenului ca fiind „**arabil**” și domeniul de folosință „**exploatare agricolă**”, nu cultură de arbuști fructiferi, iar în cererea de subvenție înaintată APIA, investiția apare ca fiind proprietatea persoanelor fizice care dețin terenurile arendate (declarată ca fiind „zmeură”).

Petenta nu a prezentat un acord prealabil dat în scris de către proprietar și nici la prezenta coteștație nu s-a depus acest acord, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, adică o dovadă că proprietarul a permis efectuarea de investiții, printr-un document anexă la contract, înregistrat la autoritățile locale competente, care să fie opozabil.

În timpul inspecției fiscale, după ce organele de control au constatat inexistența unui acord al proprietarilor pentru a justifica efectuarea investiției, administratorul societății, dl. xx, a prezentat o „**CONVENȚIE**”, încheiată între yy S.R.L., în calitate de arendaș, și xx, respectiv xx, în calitate de arendatori, având ca obiect „*înființarea unei plantații de afin de către INVESTITOR PE TERENURILE proprietarilor*”, convenție ce nu a fost atașată la contractele de arendare depuse la consiliul local.

În convenție, printre alte clauze, sunt stipulate următoarele:

„Proprietarii au dreptul: să încaseze arenda; să pună la dispoziția INVESTITORULUI terenurile necesare înființării plantației”, iar investitorul are dreptul: „*să primească în folosință terenurile; să înființeze și administreze plantația; să efectueze pe terenuri orice lucrări sunt necesare înființării și administrării plantației*”. Ca o măsură suplimentară, este stipulat ca „*înainte de expirarea convenției sistemele și materialele amplasate la sol ori îngropate în pământ pot fi ridicate de către investitor sau, în caz contrar, rămân câștigate terenurilor...*”.

Față de „**Convenția**” prezentată, organele de control au constatat că aceasta a fost întocmită, conform datei înscrise, la o zi după întocmirea contractelor, fără a fi inclusă ca și clauză în contract, deși la data întocmirii contractului se cunoștea faptul că yy S.R.L. urma să realizeze o plantație de afini (arbuștii au fost achiziționați în luna iulie 2019, cu o lună înainte de încheierea contractului de arendă, situație în care nu se justifică încheierea unei convenții ulterioare, ce excede contractul).

De asemenea, această convenție nu este menționată ca fiind anexa la contractul de arendă și nu a fost înregistrată la organele locale, ca anexă la contractul de arendă, cu număr de înregistrare la autoritățile locale, caz în care se ridică semne de întrebare privind data reală a întocmirii, respectiv dacă a fost întocmită la data înscrisă sau în timpul controlului.

Convenția a fost prezentată ulterior, după ce organele de inspecție au constatat inexistența clauzei în contract, privind investițiile arendașului și după ce au constatat că nu există un acord al proprietarului, pentru investiții. Mai mult, stipulând faptul că „*sistemele și materialele amplasate la sol ori îngropate în pământ pot fi ridicate de către investitor sau, în caz contrar, rămân câștigate terenurilor*”, petenta yy S.R.L. este pusă în situația de a realiza o investiție în folosul persoanelor fizice proprietare ale terenurilor.

Societatea petentă yy S.R.L. a declarat sediul social și domiciliul fiscal la adresa: Jud. yy, Mun. yy, Str. yy nr. 47. Camera 3, adresă unde locuiește administratorul societății activitatea societății, respectiv investiția în cultura de afin, s-a realizat în perimetrul localității XX, pe terenurile arendate, înscrise în CF 401857 și CF 402678, terenuri care nu au fost declarate la organele fiscale ca sedii secundare ale societății.

Analizând întreaga investiție sub aspectul derulării ei în folosul societății sau în folosul operațiunilor taxabile, cu excepția TVA aferentă operațiunilor simplificate, respectiv taxare inversă, în sumă de xxlei (reprezentând operațiuni de autolichidare a TVA, prin înregistrare în contabilitate atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă, care nu influențează rezultatul fiscal), organele de control au considerat că întreaga diferență de TVA deductibilă stabilită de societate, provenită din achizițiile destinate unei investiții pentru care societatea nu a putut prezenta dovada efectuării ei și destinația în folosul operațiunilor taxabile, în valoare de xlei (xx lei, total TVA deductibilă, în care este inclusă și suma de xxlei, analizată anterior, minus suma de xxlei, TVA aferentă operațiunilor simplificate - taxare inversă), este nedeductibilă fiscal.

Petenta susține că:

- s-au pus la dispoziție documentele solicitate, fapt confirmat în cuprinsul RIF-ului, prin care s-a reținut lipsa unor documente care sunt deținute și care nu au fost solicitate la momentul inspecției, cum ar fi proiect de investiții, situații de lucrări, bonuri de consum. S-au solicitat documentele justificative din contabilitate, care au fost prezentat și au fost verificate împreună cu deconturile de TVA;

Deși susține că a pus la dispoziția organelor fiscale documentele contabile, aceasta nu a atașat nici la contestație documente justificative

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

care să infirme cele susținute de organele fiscale.

- în timpul inspecției nu s-au semnalat nereguli privitoare la documentele justificative verificate, și nici nu s-au solicitat documente suplimentare, urmând ca în Raportul de inspecție fiscală să menționeze lipsa documentelor justificative amintite mai sus;

- organele de inspecție fiscală și-au depășit atribuțiunile de a efectua verificări din punct de vedere fiscal și s-a eliminat un document corect din punct de vedere juridic, care produce efecte și este asumat de părțile care l-au semnat, acest document fiind Convenția între arendatori și arendaș prin care s-a convenit efectuarea investiției privind înființarea culturii de afini pe terenul preluat în arendă și susține valabilitatea și puterea probatorie a Convenției între părți;

- organele de inspecție fiscală au abuzat de o eroare materială, care prevede arendarea unui "*teren arabil*" și nu de cultură de arbuști fructiferi dar înființarea culturii de afini, pe un teren cultivat poate fi înțeles ca fiind pe terenul "*arabil*", iar această eroare materială nu poate anula investiția care a fost efectuată de bună credință, mai ales că terenul este identificat prin numere de CF, deci nu poate fi confundat cu un alt teren. Se consideră că există rea credință din partea inspectorilor ANAF, deoarece cultura există și a fost verificată, documentele justificative ale cheltuielilor au fost prezentate și verificate, calculul TVA din deconturi este corect, terenul pe care a fost înființată plantația este preluat cu contract de arendă și multe alte argumente care arată realitatea operațiunilor.

În drept, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **Art. 297 alin.(4) lit a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;(...)"

-**Art. 281 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Prestările de servicii care determina decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiza și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru achiziții se reține că **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/**

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Speței îi sunt incidente și prevederile:

- Art. 6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Organul fiscal este îndreptatit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza raportată la momentul luării deciziei (...).”

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

- Art. 58 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„art. 58 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.”

Se reține deci că prevederile codului de procedură fiscală nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabil la

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

control doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislația fiscală și contabilă, ci precizează că plătitorul/contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și să furnizeze organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.

- Art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

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

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art. 249 si art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in

afara de cazurile anume prevazute de lege.

Art. 250

Obiectul probei si mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

- Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“Inspectia fiscala are in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevazute de legislatia fiscala și contabila”.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, rezultă că:

1. În anul 2019, societatea petentă a amenajat, pe o suprafața de cinci hectare, teren arabil, respectiv pe două terenuri extravilane, situate pe raza localității yy, jud. yy, o cultură de afin, repectiv de arbuști fructiferi plantați în ghivece textile, mobile și pat de turbă, urmând ca, după ce cultura va ajunge pe rod, să fie comercializate și valorificate produsele obținute (fructe si frunze), către potențiali clienti.

Pentru realizarea lucrărilor de investiții, respectiv amenajarea terenului pentru cultura de afin, realizarea sistemului de irigare, asigurarea necesarului de apă și îngrășăminte (foraje de apă, stație de pompare, bazin de stocare a apei, canal de drenaj a apei pluviale, împrejmuire plantație, etc.), societatea a utilizat diferite utilaje și echipamente, precum: generatoare de curent, tractoare, buldozere, autoturisme, motopompe, betoniere, etc., respectiv forță de muncă (asigurată, conform declarației verbale a administratorului, *„în regie proprie apelând la rude”*).

2. Pentru lucrările de amenajare *„cultură afin”*, societatea petenta **nu a prezentat un proiect de investiții sau documente justificative, contabile, privind realizarea efectivă a investiției**, precum: situații de lucrări, rapoarte de lucru, bonuri de consum sau orice alte documente care să justifice necesitatea, oportunitatea, destinația acestora sau efectuarea propriu-zisa a lucrărilor respective de către societatea verificată, **având ca beneficiar societatea petentă**.

3. Din documentele prezentate, rezultă că **investițiile au fost realizate în interesul proprietarilor terenului arendat**.

4. În contractul de arendă prezentat **nu este stipulată vreo clauză privind dreptul arendașului de a efectua investiții pe terenul arendat și nici nu este instituită vreo garanție privind recuperarea investiției în cazul renunțării unilaterale la contractul de arendă**, din contra, este stipulată categoria terenului ca fiind *„arabil”* și domeniul de folosință *„exploatare agricolă”*, nu cultură de arbuști fructiferi, iar în cererea de subvenție înaintată APIA, investiția apare ca fiind proprietatea persoanelor fizice care dețin terenurile arendate (declarată ca fiind *„zmeură”*).

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În conformitate cu prevederile art. 1838 alin. (2) din Codul civil - Condiții de formă:

*„Sub sancțiunea unei amenzi civile stabilite de instanța de judecată pentru fiecare zi de întârziere, **arendașul trebuie să depună un exemplar al contractului la consiliul local în a cărui rază teritorială se află bunurile agricole arendate, pentru a fi înregistrat într-un registru special ținut de secretarul consiliului local**”.*

Învederăm că doar în aceste condiții, contractul poate fi opozabil și poate fi considerat document justificativ.

Or, așa cum a rezultat din contractul înregistrat la autoritățile locale din XX, **nu este stipulată nici o clauză privind investiția.**

Pe de altă parte, potrivit art. 1839 din Codul civil:

*„Arendașul poate schimba categoria de folosință a terenului arendat **numai cu acordul prealabil dat în scris de către proprietar și cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare**”.*

Petenta nu a prezentat un acord prealabil dat în scris de către proprietar, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, **adică o dovadă că proprietarul a permis efectuarea de investiții, printr-un document anexă la contract, înregistrat la autoritățile locale competente, care să fie opozabil.**

5. Deși în timpul inspecției, după ce organele de control au constatat inexistența unui acord al proprietarilor pentru a justifica efectuarea investiției, administratorul societății a prezentat o „**CONVENȚIE**”, încheiată între yy S.R.L., în calitate de arendaș, și Matei Viorel, respectiv Matei Catalin-Ciprian, în calitate de arendatori, având ca obiect „**înființarea unei plantații de afin de către INVESTITOR PE TERENURILE proprietarilor**”. , învederăm că în convenție, printre alte clauze, sunt stipulate următoarele:

„Proprietarii au dreptul: să încaseze arenda; să pună la dispoziția INVESTITORULUI terenurile necesare înființării plantației”, iar investitorul are dreptul: „să primească în folosință terenurile; să înființeze și administreze plantația; să efectueze pe terenuri orice lucrări sunt necesare înființării și administrării plantației”.

Ca o măsură suplimentară, este stipulat ca „**înainte de expirarea convenției sistemele și materialele amplasate la sol ori îngropate în pământ pot fi ridicate de către investitor sau, în caz contrar, rămân câștigate terenurilor...**”.

Referitor la „**Convenția**” prezentată în susținerea contestației, **învederăm că aceasta a fost întocmită, conform datei înscrise, la o zi după întocmirea contractelor, fără a fi inclusă ca și clauză în contract**, deși la data întocmirii contractului se cunoștea faptul că yy y S.R.L. urma să realizeze o plantație de afini (arbuștii au fost achiziționați

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

în luna iulie 2019, cu o lună înainte de încheierea contractului de arendă, situație în care nu se justifică încheierea unei convenții ulterioare, ce excede contractului).

De asemenea, **această convenție nu este menționată ca fiind anexa la contractul de arendă și nu a fost înregistrată la organele locale**, caz în care ridică semne de întrebare privind data reală a întocmirii, respectiv dacă a fost întocmită la data înscrisă sau în timpul controlului.

În plus, convenția a fost prezentată ulterior, după ce organele de inspecție au constatat inexistența clauzei în contract, privind investițiile arendașului și după ce au constatat că nu există un acord al proprietarului, pentru investiții.

Mai mult, stipulând faptul că „sistemele și materialele amplasate la sol ori îngropate în pământ pot fi ridicate de către investitor sau, în caz contrar, rămân câștigate terenurilor”, societatea yy S.R.L. este pusă în situația de a realiza o investiție în folosul persoanelor fizice proprietare ale terenurilor.

Pentru motivele arătate, această convenție nu poate fi opozabilă, nefiind înregistrată, la organele locale, ca Anexă la contractul de arendă.

6. Societatea yy S.R.L. a declarat sediul social și domiciliul fiscal la adresa: Jud. Yy , Mun. yy, Str. Yy, nr. 47. Camera 3, la adresa respectivă locuiește administratorul societății.

Conform documentelor prezentate și înregistrate în contabilitatea societății, activitatea societății, respectiv investiția în cultura de afin, s-a realizat în perimetrul localității XX, pe terenurile arendate, înscrise în CF 401857 și CF 402678, **terenuri care nu au fost declarate la organele fiscale ca sedii secundare ale societății.**

Potrivit prevederilor art. 85, alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Declararea filialelor și sediilor secundare :

„Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a declara organului fiscal central, înființarea de sedii secundare, în termen de 30 de zile de la:

a) data înregistrării/menționării acestora la registrul comerțului sau în alte registre în care a fost înregistrată entitatea care le-a înființat;

b) data actului de înființare, în alte cazuri decât cele prevăzute la lit.a)”.

Punctul de lucru al societății, din localitatea yy, conform CP 401857 și CF 402678, nu a fost declarat nici la ONRC. În aceste condiții, astfel încât investițiile realizate de yyS.R.L. nu puteau fi efectuate pe un teren arendat, fără ca în contractul de arendă să fie stipulat dreptul arendașului de a face investiții, fără acordul proprietarului de teren și fără declararea

sediului secundar al societății (punct de lucru), unde s-a efectuat investiția, la ONRC și la organele fiscale, potrivit legii.

7. În condițiile în care subvenția pentru cultura de afine (declarată, nereal, ca și cultură de zmeură) a fost încasată de proprietarii terenului, NU de societatea contestatoare, beneficiarii investiției sunt proprietarii terenurilor și NU de societatea contestatoare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că **petentă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat** că achizițiile de bunuri înregistrate de societatea contestatoare sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere constatările organelor de inspectie fiscală, organul de soluționare a contestației reține că factura trebuie însoțită de un document justificativ întocmit după următoarele principii:

- să cuprindă minim de informații care să poată fi verificate sau corelate cu alte date din evidența contabilă;

- documentele justificative trebuie întocmite **pe baza logică, ratională astfel încât să își atingă scopul pentru care se întocmesc, fără a presupune costuri excesive în sarcina prestatorului.**

Se reține că deținerea unor facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de exercitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă, înscrise în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.

Într-adevăr, proba (dovada) necesitatea achiziționării acestora, depinde de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu specificul activității desfășurate.

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.***

Contrar susținerilor petentei că a pus la dispoziția organelor fiscale documentele contabile, aceasta nu a atașat nici la contestație documente justificative doveditoare, proiect de investiție, situații de lucrari, bonuri de consum, s.a. care să infirme constatările organelor fiscale și prin care să justifice că investiția efectuată este în interesul societății petente.

Organele de inspecție nu și-au depășit atribuțiile și nici nu au abuzat de o eroare materială, care prevede arendarea unui "teren arabil" și nu de cultură de arbuști fructiferi, acestea au constatat o stare de fapt, nu au luat în considerare Convenția încheiată cu arendatorii deoarece aceasta nu a fost Anexă la Contractele de arendă înregistrate la organele locale și mai mult arendatorii au declarat la APIA că au cultură de zmeură și plante de nutrețuri, drept pentru care aceștia au primit subvenția (pentru cele declarate).

Din aceleași considerente nici organele de soluționare nu pot să ia în considerare convenția încheiată cu arendatorii.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia documentele prezentate organelor de inspecție fiscală respectă prevederile legale nu poate fi reținut având în vedere cele reținute mai sus, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia "Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. 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;"

Document care conține date cu car05/01/2022cter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația formulată de societatea **yy** S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. yy/30.10.2020 pentru suma de **x lei**, reprezentând TVA.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petenta yy S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. yy /30.10.2020, **pentru TVA în sumă de x lei.**

- prezenta decizie se comunică la:
 - societății **yyy** S.R.L;
 - AJFP yy – Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul yy în termen de 6 luni de la data comunicării.

**APROBAT,
DIRECTOR GENERAL
yyy**