

DECIZIA nr.65/25.03.2021

privind soluționarea contestației formulată de **societatea X SRL**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.MBR-REG/14.01.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice prin adresa nr...../08.01.2021 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr.MBR-REG/14.01.2021 asupra contestației formulată de **societatea X SRL**, cu domiciliul fiscal în str. nr...., et...., biroul ..., camera ..., sector 4, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice sub nr.MBS4_REG .../06.01.2021, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr..../17.11.2020 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..../17.11.2020 și comunicată prin poștă în data de **07.12.2020**, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268 alin.(1), art.269, art.270 și art.272 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **societatea X SRL**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, s-au constatat următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială privind TVA la societatea X SRL pentru perioada 18.01.2018 - 31.03.2020, constatările inspecției fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..../17.11.2020, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr..../17.11.2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de lei.

Diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de lei se compune din:

- lei, TVA dedusă din factura emisă de societatea A SRL reprezentând refacturare cost amenajare (îmbunătățiri teren agricol 2015 și 2016) contrar prevederilor art.281 alin.(7) și art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- lei, TVA dedusă din factura emisă de societatea B SRL reprezentând prestări servicii recoltat, contrar prevederilor art.281 alin.(7) și art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de lei nu a fost admisă la deducere deoarece societatea X SRL nu a făcut dovada prestării efective a serviciilor.

II. Prin contestația formulată societatea X SRL solicită anularea deciziei de impunere nr...../17.11.2020, arătând următoarele:

Societatea contestatoare susține că actele administrativ-fiscale emise sunt afectate de grave și evidente erori deoarece:

- din probele depuse la dosar reiese fără îndoială realitatea operațiunilor menționate în cele 2 facturi fiscale în litigiu;
- probatoriul trebuie suplimentat întrucât acesta este incomplet, motiv pentru care depune înscrisuri noi pe care le solicită să fie avute în vedere la soluționarea contestației

conform art.276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, și anume:

- raport de expertiză tehnică extrajudiciară întocmit de expert tehnic dr. pentru beneficiarul A SRL;
- adresa nr...../13.12.2018 emisă de Consiliul Județean Ialomița către societatea A SRL;
- adresa nr...../13.11.2018 emisă de societatea A SRL către Consiliul Județean Ialomița;
- devizul lucrărilor de îmbunătățire a terenurilor agricole efectuate de societatea A SRL, deviz întocmit de C SA din Elveția;
- procesul verbal de predare primire din 20.12.2018 încheiat între Consiliul Județean Ialomița, în calitate de concedent și societatea A SRL, în calitate de concesionar.

Societatea X SRL consideră că ambii furnizori pentru care organul fiscal nu a acceptat la deducere TVA aferentă achizițiilor erau înregistrați ca plătitori de TVA, aveau codul de TVA valabil și nu erau declarați ca societăți inactive fiscal la data efectuării tranzacțiilor astfel încât erau îndeplinite cele două condiții legale prevăzute de art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, societatea contestatoare invocă deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene prin care s-a decis că este sarcina administrației fiscale să stabilească, să dovedească în raport cu elemente obiective și fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA (Hotărârea Bonik, C-285/11 și Hotărârea LVK-56, C-643/11).

Societatea X SRL invocă Hotărârea CEDO din 07.10.2011 în cauza nr.39766/05 Serkov vs. Ucraina privind aplicarea principiului de drept IN DUBIO CONTRA FISCUM prin care se stipulează că „*în cazul în care legislația națională oferă interpretări ambigue sau multiple ale drepturilor și obligațiilor contribuabililor, autoritățile naționale aveau obligația de a recurge la abordarea care era mai favorabilă pentru contribuabil*”.

De asemenea, în susținere societatea contestatoare invocă și Decizia civilă nr.627/2012 a Curții de Apel Cluj – Secția Contencios Administrativ și Fiscal prin care se precizează că organul de control fiscal trebuie să facă dovada caracterului fictiv al operațiunilor care au stat la baza emiterii facturilor, să dovedească că tranzacția din care derivă dreptul de deducere TVA constituie o practică abuzivă.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de la societățile A SRL și B SRL, în condițiile în care societatea nu a justificat cu documente prestarea serviciilor în beneficiul său, iar argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în vederea soluționării DNOR aferent lunii martie 2020, societatea X SRL a fost supusă inspecției fiscale parțiale privind TVA datorată în perioada 18.01.2018 - 31.03.2020.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr...../17.11.2020 organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat societatea contestatoare a dedus TVA aferentă refacturării costului de amenajare teren agricol și prestării serviciilor de recoltat, operațiuni pentru care nu au putut stabili legalitatea tranzacțiilor efectuate întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative în susținere. Prin urmare, în conformitate cu prevederile art.281 alin.(7) și art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere TVA în sumă totală de lei.

În drept, conform prevederilor art.281, art.297, art.299, art.319 și art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză 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”.

„ART. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...)

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

a) operațiuni taxabile ”.

„ART. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 (...).”.

„ART. 319 Facturarea

(...)

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...)

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi (...).”.

”Art. 321 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct.67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 conform căroră:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din

jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni numai dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă având dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate** în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 din Codul fiscal.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor lucrări/servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni pentru care nu se justifică în ce au constat respectivele servicii.

În materia deducerii TVA jurisprudența europeană recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr.19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr.23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, 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 nereale.

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 că 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 servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, 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 achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, din care reiese că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate** (pct. 26 din hotărâre), iar detalii de genul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art.226 pct.6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și **data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii** conform art. 226 pct.7 din Directiva 2006/112/CE (pct.29 din hotărâre), **obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și existența dreptului de deducere a TVA-ului**, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile ratiōe temporis operațiunii la care se referă factura (pct.27 și pct.30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct.44 din hotărâre), Curtea a subliniat că **persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile** pentru a beneficia de acest drept, iar **autoritatea fiscală poate solicita** chiar persoanei impozabile **dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (pct.46 din hotărâre).

Prin urmare, **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor pentru care persoana impozabilă și-a dedus TVA nu este o ”favoare” făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană** în materie de TVA.

În ceea ce privește principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA se reține că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când

cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează **în mod efectiv** bunuri și servicii al căror cost să se regăsească în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că **persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii**. În acest context, **principiul neutralității taxei nu poate fi aplicat unor tranzacții artificiale**, fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei**.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul contestației și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală raportat la susținerile din contestație, se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la achizițiile de la societatea A SRL (TVA lei)

Societatea X SRL, în calitate de arendaș, a încheiat cu Consiliul Județean Ialomița, în calitate de arendator, contractul de arendare nr...../27.12.2018 înregistrat la Primăria Comunei sub nr...../07.01.2019.

Obiectul contractului de arendă îl reprezintă predarea de către arendator și preluarea în scopul exploatarei de către arendaș a terenului cu destinația agricolă – categoria de folosință arabil, proprietatea privată a Județului Ialomița, situat în extravilanul Comunei în suprafață totală de ha., respectiv: ha. (nr. carte funciară), ha. (nr. carte funciară) și ha. (nr. carte funciară). Totodată, în contractul de arendare sunt trecute și terenuri neproductive și neagricole constând în curți-construcții, drumuri exploatare, canale desecare și ape (canale) în suprafață totală de ha., terenuri care nu fac obiectul arendării. Conform contractului terenul arendat va fi folosit de către arendaș doar în scopul – exploatarei agricole pentru – cultura cerealelor. Predarea-primirea terenului se va face la data de 01.02.2019. Durata arendei este de 10 (zece) ani, iar nivelul acesteia este de lei/ha/an, respectiv lei/an.

În contractul de arendare nr...../27.12.2018 se menționează că arendașul (societatea X SRL) va utiliza următoarele categorii de bunuri:

- bunuri de retur constând în teren cu destinația agricolă – categoria de folosință arabil, ha.;
- bunuri de preluare reprezentând bunuri utilizate de arendaș pe perioada arendei, care nu sunt bunuri de retur, dar pentru care arendatorul își exprimă intenția de a le cumpăra la încetarea arendei, dacă este cazul;
- bunuri proprii reprezentând bunuri utilizate pe durata arendării de arendaș ce sunt și rămân proprietate a acestuia la încetarea contractului.

De asemenea, în contract se precizează că la încetarea lui arendașul este obligat să restituie, în deplină proprietate, liber de orice sarcină, bunul arendat.

Terenul în cauză a fost atribuit prin Licitație publică deschisă, fiind întocmită documentația de atribuire a unei suprafețe de ha. teren cu destinația agricolă,

înregistrată la Consiliul Județean Ialomița sub nr...../05.12.2018. Procedura de licitație se desfășoară dacă au fost depuse cel puțin 3 oferte valabile, iar criteriul de atribuire al contractului de arendă este cel mai mare nivel al arendeii lei/ha/an.

Conform caietului de sarcini privind arendarea unui teren cu destinație agricolă, se precizează că, în domeniul privat al județului, Consiliul Județean Ialomița deține suprafața de ha. ce va fi liberă de sarcini începând cu data de 27.01.2019, ca urmare a ajungerii la termen fără posibilitate de prelungire a următoarelor contracte de concesiune/arendă :

- contract nr...../27.01.2004 încheiat cu SC A SRL pentru suprafața de ha.;
- contract nr...../27.01.2004 încheiat cu SC A SRL pentru suprafața de ha.;
- contract nr...../27.01.2004 încheiat cu SC A SRL pentru suprafața de ha.;
- contract nr...../16.02.2017 încheiat cu SC D SRL pentru suprafața de ha.

Conform Procesului verbal nr...../06.12.2018 la licitația deschisă privind atribuirea contractului de arendă au participat cu oferte valabile admise societățile: D SRL, X SRL și E SRL.

În baza comunicării rezultatului procedurii nr...../12.12.2018 Consiliul Județean Ialomița informează societatea X SRL că oferta depusă a fost declarată câștigătoare în urma aplicării criteriului de atribuire “cel mai mare nivel al redevenței/ha/an” pentru suprafața de ha cu o redevență de lei/ha/an.

Conform Procesului verbal de predare-primire nr...../01.02.2019 Consiliul Județean Ialomița predă societății X SRL terenul cu destinație agricolă – categoria de folosință arabil, în scopul exploatarei – cultivarea culturilor de cereale, teren în suprafață totală de ha. ce face obiectul contractului de arendare nr...../27.12.2018, în care se menționează următoarele :

- terenul se predă în limita cărților funciare, conform anexei la contractul de arendare;
- terenul nu este infestat sau contaminat cu substanțe chimice;
- terenul este liber de sarcini;
- nu sunt obiecții privind starea terenului;
- terenurile neagricole în suprafață totală de ha. constând în curți-construcții (canale+diguri) ha., drumuri exploatare ha, neproductiv ha., nu fac obiectul arendării.

Anterior câștigării licitației deschise de către societatea X SRL terenul în cauză a fost concesionat de către Consiliul Județean Ialomița societății A SRL în baza contractelor de concesiune nr...../27.01.2004, nr...../27.01.2004, nr...../27.01.2004 și nr...../09.02.2004. Prin adresa înregistrată la Consiliul Județean Ialomița sub nr...../13.11.2018 societatea A SRL notifică asupra faptului că pe aceste terenuri concesionate au fost efectuate investiții în valoare totală de Eur, după cum urmează:

- Eur – investiții efectuate pe parcele constând în lucrări de scarificat la mare adâncime, lucrări de terasament cu buldozer/scraper/lamă nivelatoare/laser, executare rigole mari cu freza, instalare vanetelor prefabricate în beton armat vibrat de descărcare și alimentare, instalare vanete de prea plin, instalare tuburi și racorduri, etc.;
- Eur – investiții efectuate pe canale constând în reprofilare canale cu laser, compactare fund și pereți cu tăvălug vibrator, introducerea tubulatură în fibra de beton, introducerea de stăvilare în fier în digurile remu și deversoare, refacerea poduri, etc., solicitând să i se comunice dacă Consiliul Județean Ialomița își exercită dreptul de a achiziționa bunurile de preluare reprezentând investițiile efectuate.

Prin adresa nr...../13.12.2018 Consiliul Județean Ialomița înștiințează societatea A SRL asupra faptului că a constatat “*că sunt cuantificate la investiții, printre altele, lucrări de scarificat la mare adâncime, lucrări de terasament cu buldozer, executare de rigole, etc., ce nu pot constitui bunuri de preluare*” și că “*nu există intenția Consiliului Județean Ialomița de a achiziționa/cumpăra bunuri de preluare*”.

În luna martie 2019 societatea A SRL emite către societatea X SRL factura seria nr...../01.03.2019 reprezentând refacturare cost amenajare (îmbunătățire teren agricol 2015 și 2016) în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei. În factura emisă se menționează că îmbunătățirile au fost efectuate pe terenul cedat în data de 01.03.2019 conform Procesului verbal/01.03.2019.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestatoare prin adresa nr.MBS4_AIF/19.10.2020 prezentarea de documente justificative aferente facturii emise de societatea A SRL. Prin adresa înregistrată la Administrația sector 4 a Finanțelor Publice sub nr.MBS4_REG/23.10.2020 societatea contestatoare prezintă următoarele documente :

- Acordul între părți nr...../01.03.2019 încheiat între societatea A SRL, în calitate de prestator, și societatea X SRL, în calitate de beneficiar, în care se precizează următoarele:
 - beneficiarul și-a manifestat interesul de a continua cultivarea orezului pe zonele în suprafață de ha. și în suprafață de ha.;
 - infrastructura culturii de orez a fost realizată de prestator în perioada anilor 2015 și 2016 conform Anexa-Harta amenajare cultură orez în și și Devizele de lucrări aferente;
 - lucrările efectuate de prestator și acceptate de beneficiar sunt anexate prezentului Acord.
- O hartă a imobilelor situate în UAT, domeniul privat al județului Ialomița (unde sunt identificate terenurile în cauză), însoțită de diverse grafice redactate în limba italiană pentru clientul A SRL având menționat pe fiecare pagină C SA.

Față de aspectele constatate urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestatoare prin documentele prezentate nu dovedește că achiziția serviciilor facturate de furnizor sunt în scopul desfășurării propriei activități și în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel încât nu au acceptat deducerea TVA în sumă de lei.

În susținerea contestației, societatea X SRL a prezentat un Raport de expertiză tehnică extrajudiciară privind investițiile efectuate de societatea A SRL în amenajare orezării și reabilitare canale în anul 2015 și 2016 pe terenul concesionat de la Consiliul Județean Ialomița. Raportul este întocmit de dr. ing. către beneficiarul A SRL și prezintă un istoric al terenului arendat de Consiliul Județean Ialomița în suprafață de ha., fără a anexa documente justificative care să ateste cele afirmate. În concluziile raportului de expertiză se menționează următoarele:

- societatea A SRL a avut contractul de arendare privind preluarea unui teren cu destinație agricolă, categoria de folosință arabil, proprietate privată a Județului Ialomița, până la sfârșitul anului 2018;
- în anul 2015 și 2016 A SRL a efectuat investiții pe acest teren în amenajarea orezării și reabilitarea canalelor de alimentare și evacuare în valoare totală lei;
- societatea A SRL a solicitat arendatorului Consiliul Județean Ialomița decontarea facturii cu investițiile făcute pe terenul acestuia, iar acesta a refuzat să deconteze această factură;
- la sfârșitul anului 2018 expiră contractul de arendare al societății A SRL încheiat cu Consiliul Județean Ialomița și se organizează licitație publică de arendare a acestui teren, licitație câștigată de X.

De asemenea, societatea contestatoare depune în susținerea contestației diverse imagini prelucrate prin sistemul de satelit GIS Maps privind starea terenurilor înainte și după efectuarea lucrărilor de îmbunătățiri funciare.

Față de cele mai sus prezentate motivațiile societății contestatoare nu pot fi luate în considerare deoarece:

- prin adresa nr...../13.12.2018 Consiliul Județean Ialomița înștiințează societatea A SRL că lucrările efectuate nu constituie bunuri de preluare și nu există intenția de a achiziționa/cumpăra bunurile de preluare;
- conform procesului verbal de predare-primire nr...../01.02.2019 Consiliul Județean Ialomița a predat societății X SRL terenul cu destinație agricolă prin care se precizează că "nu sunt obiecțiuni cu privire la starea terenului" astfel încât nu se justifică serviciile de îmbunătățiri funciare;
- devizele de lucrări la care face referire contestatara sunt emise de societăți nerezidente din Marea Britanie și Elveția pentru societatea A SRL (nefiind traduse în limba română) și nu pentru contestatară;
- raportul de expertiză tehnică extrajudiciară prezentat în susținerea contestației prezintă doar un istoric al terenului fără a fi făcute mențiuni cu privire la natura investițiilor efectuate și fără a fi anexate documente justificative în susținere. Mai mult, în raport se precizează că toată investiția efectuată în anii 2015 și 2016 a fost refacturată contestatarii în condițiile în care societatea A SRL avea contract de arendare până la sfârșitul anului 2018;
- imginile privind starea terenului înainte și după efectuarea lucrărilor de îmbunătățire nu reprezintă documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor;
- domnul deține calitatea de administrator atât în societatea X SRL cât și în societatea A SRL.

3.2. Cu privire la achizițiile de la societatea B SRL (TVA lei)

Societatea X SRL a încheiat cu societatea B SRL contractul de prestări servicii nr...../20.09.2019 având ca obiect prestarea serviciilor de recoltat pe terenul în suprafață de ha. aflat în comuna, județul Ialomița, pe o perioadă de 2 luni, respectiv până la data de 20.11.2019. În contract se menționează că lucrările de recoltat se execută cu utilajul și instalația deținute de către prestator, iar combustibilul (motorina) este al beneficiarului. Prețul contractului este de lei/ha la care se adaugă TVA.

Conform Procesului verbal din data de 26.10.2019 privind recepționarea lucrărilor executate se menționează următoarele:

- recoltarea culturii de porumb s-a efectuat în perioada 23.09.2019-25.10.2019;
- prestatorul a efectuat un număr de 8 ore/zi;
- cantitatea totală de porumb rezultată după recoltare este de to.;
- recepția recoltei din partea societății X SRL a fost asigurată de domnul

În luna octombrie 2019 societatea B SRL a emis către societatea X SRL factura nr...../31.10.2019 în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei reprezentând prestări servicii recoltat conform contract nr...../20.09.2019.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală rezultă că domnul nu are nicio calitate în societatea X SRL. Din verificarea bazei de date ANAF, organul de inspecție fiscală a reținut că societatea B SRL are un singur angajat cu contract individual de muncă pe perioadă nedeterminată având funcția de economist-șef.

Față de aspectele constatate urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor de către personalul angajat al societății B SRL, astfel încât nu au acceptat deducerea TVA în sumă de lei.

În susținerea contestației, societatea nu a depus niciun document suplimentar față de cele prezentate în timpul inspecției fiscale care să justifice prestarea efectivă a

serviciilor facturate de societatea B SRL, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte înregistrări din care să rezulte că acestea au fost efectuate în interesul direct al activității și în scopul realizării de operațiuni impozabile.

Invocarea de către societatea contestatoare a principiului *“IN DUBIO CONTRA FISCUM”* nu este întemeiat deoarece în prezenta cauză nu se pune problema interpretării legislației care este în acord cu legislația comunitară, ci invocă prezentarea dovezilor care să probeze fără dubiu că serviciile au fost prestate.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că societatea X SRL nu a prezentat justificările necesare privind efectuarea achizițiilor în scopul realizării de operațiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei dedusă din facturile emise de furnizori.

În consecință, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente pentru TVA în sumă de lei stabilită suplimentar și respinsă la rambursare prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr...../17.11.2020.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.281, art.297, art.299, art.319 și art.321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.67 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr...../17.11.2020 pentru TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.