



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași**



Direcția Generală Regională  
 a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

**DECIZIA NR. 3779/20.09.2016**

privind soluționarea contestației formulate de

**Z**

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR....., la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr.a.j./ .....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău –Inspecție Fiscală, prin adresa nr..... din 05.10.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR/..... cu privire la contestația formulată de **Z**, cu sediul în sat Filipeni, com. Filipeni, Bucătărie Furajeră C5, județul Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bacău sub nr. ...., cod unic de înregistrare ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din 21.08.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare" și „(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatoarei la acțiune.

Contestația este semnată de către administratorul societății, dl. Marius Șurubaru și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Contestația a fost depusă în două exemplare, un exemplar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, transmis prin Fan Courier Expres în data de 22.09.2015, unde a fost înregistrat sub nr. .... din 23.09.2015 și un exemplar transmis prin Fan Courier Expres în data de

22.09.2015 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău unde a fost înregistrat sub nr. a.j / .....

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de 28.08.2015, prin semnarea și aplicarea ștampilei societății pe acesta și data depunerii contestației, 22.09.2015, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, unde a fost înregistrată sub nr. a.j /.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține :

**I. Z**, prin contestația depusă în două exemplare, transmisă prin FAN Courier Expres în data de 22.09.2015, un exemplar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, înregistrat sub nr.ISR ..... din 23.09.2015 și un exemplar la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, înregistrat sub nr.a.j/....., contestă Decizia de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., respectiv suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

În susținerea contestației **Z**, motivează următoarele :

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.05.2015-30.06.2015, **Z** a desfășurat activități specifice obiectului de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”. Pentru realizarea activității, petenta precizează că a achiziționat materii prime ( sămânță, îngrășăminte, fungicide, insecticide, etc), lucrări agricole mecanizate și servicii de consultanță agricolă.

Pentru serviciile de consultanță agricolă **Z** precizează că a încheiat contractul nr.5/01.07.2014 (anexa nr. 8), prestator S.C Rodbun Grup S.R.L, durata contractului fiind 01.07.2014-30.06.2015, reprezentând servicii de consultanță agricolă în conformitate cu principiile dominante ale unui management de calitate în agricultură, preț 50 lei/ha.

În ceea ce privește reținerile organelor de inspecție fiscală cu privire la caracterul artificial al serviciilor de consultanță agricolă prestate de S.C Rodbun Grup S.R.L și necesitatea acestora, petenta face următoarele precizări:

*”- Cheltuielile ocazionate de prestarea serviciilor de consultanță agricolă au fost capitalizate în costul culturilor agricole, urmând ca recunoașterea cheltuielilor (descărcarea de gestiune) să fie realizată pe măsura recunoașterii veniturilor ( la recoltare) .*

*-Tariful de consultant este fix -50 lei/ha/lună, componenta variabilă fiind dată de suprafața inspectată și nu de tipurile de consultanță sau durata alocată vizitelor pe teren/serviciilor, fiind un tarif de tip abonament.*

*-Activitățile pot fi corelate cu datele calendaristice, stadiul culturii și tratamentele aplicate, așa cum rezultă și din documentele financiar- contabile (rapoartele de producție, registrul jurnal, puse la dispoziția inspectorilor fiscali).*

*-Referitor la specialiștii în agricultură, dl. .... este absolvent de studii juridice și dl Curtianu Viorel are studii medii.*

*[...]*”

**Z** precizează că situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal *”nu au fost apreciate de organul fiscal după conținutul lor economic conform Contractului nr.7/01.07.2014 și a prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) în care se prevede că: (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.”*

Petenta precizează că în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Se precizează că achiziționarea consultanței agricole a fost făcută în folosul realizării de operațiuni taxabile. Deducerea taxei s-a făcut pe baza exemplarului original al facturii emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal de către S.C. Rodbun Grup S.R.L.

Petenta precizează că în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultanță trebuie avute în vedere și reglementările UE și jurisprudența CEJ în cauza C-285/11/2012 ” [...] Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea perfectă a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele înșele supuse TVA-ului ( a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268-83.Rec., p.655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C37/95, Rec.,p.l 1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C32/03, Rec., p.l 1599, punctul 25, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C 255/02, Rec., p.l1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C438/09,

Rep., p.l 14009, punctul 24, precum și Hotărârea Manhageben și David, citată anterior, punctul 39).

TVA-ul se aplică asupra fiecărei operațiuni de producție sau de distribuție, cu deducerea taxei care a grevat în mod direct costul diverselor elemente constitutive ale prețului (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C 354/03, C 355/03 și C 484/03, Rec., p.l 483, punctul 54, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 49, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 40).

Din textul articolului 168 lit.(a) din Directiva 2006/112 rezultă că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie, pe de o parte, ca cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 52, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Toth, C 324/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 26) ”, precum și Cazul C16/00 din 27.09.2011 (Cibo Participations) Drept de deducere-Holding company și Cazul C102/00 din 12.07.2001(Welthgrove) Activități economice –Holding

Se precizează că trebuie avute în vedere și reglementările Uniunii Europene și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD (ALIC).Petenta precizează că “CEJ a decis că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că noțiunea ”prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi în cadrul căroră prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului. În cea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum și cele în discuție în litigiul principal, Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului”.

**Z** mai precizează faptul că un contract de consultanță agricolă ”este un contract de tip abonament, prețul fiind raportat la o valoare forfetară/ha/lună.”

**În concluzie** societatea contestatoare solicită admiterea contestației, anularea în parte a Deciziei de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de **S lei** reprezentând TVA respinsă la rambursare.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău – Activitatea de Inspecție Fiscală** au efectuat, pentru perioada 01.05.2015-30.06.2015, inspecția fiscală parțială la **Z**, având ca obiectiv verificarea realității datelor înscrise în

Decontul de TVA cu opțiune de rambursare depus la Administrația Județenă a Finanțelor Publice Bacău sub nr....., inspecție fiscală finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, din care **Z** contestă suma de **S lei**.

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală nu au dat dreptul de deducere sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii de consultanță în agricultură facturate de S.C. Rodbun Grup S.R.L. București- persoană afiliată.

Organele de inspecție fiscală precizează că la factura de prestări servicii de consultanță nr..... emisă de S.C. Rodbun Grup S.R.L. București-persoană afiliată este atașat "procesul verbal" la contractului de prestări servicii nr.5 din 01.07.2014 prin care se menționează prestarea serviciilor de consultanță pentru suprafața de 463,9 ha aferentă culturilor de cereale.

Organele de inspecție fiscală precizează că au constatat că același tip de proces-verbal a fost anexat și la facturile emise în perioada precedentă, *"acestea având caracter pur formal, cu referințe generice și generale fără justificarea concretă sau prezentarea de alte documente care să susțină realitatea prestării acestor servicii."*

Organele de inspecție fiscală precizează că **Z** " are angajate persoane cu pregătirea necesară și cu atribuții în domeniu, respectiv șef de fermă agricolă și fermier cu atribuțiile menționate în fișa postului, identice cu serviciile de consultanță înscrise în procesul verbal anexat la factură."

Organele de inspecție fiscală precizează că **Z** nu a putut face dovada necesității achizițiilor prestărilor de servicii de consultanță de la S.C. Rodbun Grup S.R.L. București, întrucât pe de o parte deține personal specializat care are înscris în fișa postului ca atribuții prestarea acestor servicii, iar pe de altă parte unele servicii de consultanță nici nu sunt necesare lunar, iar **Z** este persoana afiliată cu prestatorul S.C. Rodbun Grup S.R.L. București.

Invocând prevederile art. 11 alin.(1), art. 7 alin.(1) lit.c), art. 21 alin.(4) lit.m), art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ...., organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **Z** obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată din care petenta contestă suma de **S lei**.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile Z, documentele existente la dosarul cauzei, precum și**



**prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**Z** are ca obiect de activitate "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" cod CAEN 111, capital social S lei și ca asociați persoanele fizice Iancu Alexandru Luchian și Daniel Tiberiu Muntean, iar ca administrator persoana fizică Marius Șurubaru.

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă Z beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de S lei aferentă serviciilor de consultanță facturate de către S.C. Rodbun Grup S.R.L. București, societatea afiliată, în baza Contractului de consultanță în agricultură nr. 5/01.07.2014 și a actelor adiționale aferente, în condițiile în care o remunerație pentru astfel de activități nu poate fi cerută având în vedere relațiile juridice care le guvernează, respectiv de afiliere, și în condițiile în care nu justifică necesitatea achiziției acestora, societatea având personal angajat cu atribuții și responsabilități în acest sens.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate la **Z**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, Activitatea de Inspecție Fiscală, nu au dat drept de deducere sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de S.C. Rodbun Grup S.R.L. București-persoană afiliată, factură emisă în baza "*Contract consultanță în agricultură nr.5/01.07.2014*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că "procesul verbal la contractul de consultanță nr.5/01.07.2014" prin care se menționează prestarea serviciilor de consultanță efectuată pentru suprafața de 463,95 ha aferentă culturilor de cereale este indentic cu procesele verbale anexate la facturile anterioare "*având un caracter pur formal, cu referințe generice și generale fără justificarea concretă sau prezentarea de alte documente care să susțină relitatea prestării acestor servicii.*"

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de S.C. Rodbun Grup S.R.L. București nu reprezintă activități care să excedă atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat (șef de fermă agricolă și fermier).

Conform punctului 14 "Onorariu" din Contractul de consultanță în agricultură nr.5/01.07.2014, prețul pentru serviciile de consultață este stabilit în lei /ha și nu în tarif orar care poate demonstra corelația dintre prețul plătit și volumul de muncă încorporat, astfel neputându-se face dovada prestației prin numărul de ore trecut în devizul de lucru/situație de lucrări.

Între **Z** și S.C. Rodbun Grup S.R.L. București există relații de afiliere așa cum sunt definite de art.7 alin.(11) pct.21 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală în temeiul art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu au acordat dreptul de deducere al TVA în sumă totală de **S lei** aferentă serviciilor efectuate de S.C. Rodbun Grup S.R.L. București.

**Z** precizează că în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar achiziționarea consultanței agicole a fost făcută în folosul realizării de operațiuni taxabile. Deducerea taxei s-a făcut pe baza exemplarului original al facturii emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal de către S.C Rodbun Grup S.R.L. București.

**În drept**, așa cum s-a prevăzut la Titlul I “Dispoziții generale” prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]*

(2) *În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]*”,

coroborate cu prevederile pct.41a) art.11 din Codul fiscal, lit.a) și b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) *între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, **consultanță** sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau*

costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Din textul de lege reiese faptul că autoritatea fiscală are dreptul să recalifice orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal, iar între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, **consultanță** sau funcții similare sunt deduse prin intermediul societății-mamă nefiind cerută nicio remunerație pentru aceste activități.

Totodată, se reține faptul că prestarea serviciilor și necesitatea efectuării acestora trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 ali.(1) lit.a) și art. 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145

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

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

**a) operațiuni taxabile;”**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...]**”.

Art. 156. - (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 identifica drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, **în scopul desfășurării oricarei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.**

[...]

(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate** astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv



registru nontransferurilor și registru bunurilor primite din alt stat membru, **în conformitate cu prevederile din norme**".

Conform pct. 79, din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, de aplicare a art.156 din Codul fiscal:

"79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică [...]**".

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7), art. 134<sup>2</sup> *alin.(1)* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"ART. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

**(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**

**(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. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."**

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de management, **consultanță**, asistență sau alte prestări de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și dacă prestarea este efectuată în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că **Z** a încheiat un Contract de consultanță în agricultură nr.5/01.07.2014 cu S.C Rodbun Grup S.R.L. București –persoană afiliată având ca obiect servicii de consultanță în agricultură în conformitate cu principiile dominante ale unui management de calitate în agricultură.

Se reține că din baza de date al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, programul INFOPC-Detalii contribuabili precum și din Raportul de inspecție fiscală nr. ...., rezultă că asociații **Z**, respectiv domnii Munteanu Daniel Tiberiu și Iancu Alexandru Luchian sunt asociați și administratori la firma prestatoare de servicii consultanță în agricultură, respectiv la S.C Rodbun Grup S.R.L. București, CUI .....

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, natura serviciilor facturate în baza contractului încheiat, prin care **Z** a dedus TVA în sumă de **s lei**, respectiv de consultanță în agricultură, precum și relația juridică care le guvernează, rezultă că o remunerație pentru astfel de activități nu poate fi cerută, în condițiile în care nu furnizează servicii, care să fie necesare desfășurării activității prin raportare la atribuțiile propriilor angajați ai contestatarei în perioada analizată.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din Procesul verbal la contractul de consultanță nr.5/01.07.2014, anexat la factura seria F-RDB nr..... emisă S.C Rodbun Grup S.R.L se reține că serviciile prestate constau în:

- ”\* Consultanță cu privire la planul de culturi pentru anul agricol în curs;*
- \* Consultanță cu privire la soiurile /hibridii de culturi pretabile ținând cont de zona geografică în care este înființată cultura /proprietățile solului pe care este înființată cultura / condițiile climaterice;*
- \* Consultanță cu privire la tratamentele ce trebuie efectuate cu Produse pentru Protecția Plantelor;*
- \* Consultanță cu privire la felul și perioada efectuării de lucrări de pregătire a solului;*
- \* Consultanță cu privire la necesarul de îngrășăminte chimice sau organice necesare raportat la tipul culturii și proprietății solului.”*

În Raportul de inspecție fiscală nr. ...., pagina 6 punctul C) organele de inspecție fiscală precizează că **Z** ” are angajate persoane cu pregătirea necesară și cu atribuții în domeniu, respectiv șef de fermă agricolă și fermier. Conform fișei postului salariatul Ciomaga Liviu Daniel este angajat în funcția de șef fermă agricolă și are ca atribuții:

- acordă consultanță în domeniul chimizării, irigării și mecanizării culturilor de câmp (cereale, plante tehnice și furaje);*
- furnizează informații necesare aprovizionării cu imput-uri și valorificării output-urilor din cultura de cereale, plante tehnice și furaje;*
- stabilește nivelul optim economic al fertilizării culturilor în funcție de nivelul producțiilor posibil de realizat și a consumului specific pe unitate de produs;*
- recomandă tipul de îngrășăminte diferențiat în funcție de concentrația acestuia, gradul de solubilitate, perioada și modul de administrare.”*

Din analiza situației prezentate, se reține că în procesul verbal întocmit ca anexă la factură, au fost menționate activități care pentru personalul angajat al societății reprezintă atribuții de serviciu.

Prin urmare, se reține că, serviciile prestate, respectiv consultanță în vederea pregătirii terenului, fertilizării, aprovizionării de imput-uri (sămânță), tipuri de îngrășaminte sunt de natura obligațiilor pe care le are șeful de fermă retribuit în acest sens, respectiv sunt activități pentru care nu poate fi cerută o renumerație, iar în acest context rezultă că nu există o bază impozabilă și nu se pot încadra ca achiziții a căror taxă pe valoarea adăugată putea fi dedusă în sensul art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în condițiile în care serviciile facturate de S.C. Rodbun Grup S.R.L. București-persoană afiliată, reprezintă activități pentru care **Z** avea angajat personal cu contract de muncă cu atribuții și responsabilități în acest sens stabilite prin fișa postului, societatea nu justifică necesitatea achiziției acestora, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de **S lei** având în vedere că societatea nu a făcut dovada, în condițiile legii, că serviciile de consultanță exced atribuțiilor și responsabilităților profesionale ale personalului angajat.

Referitor la susținerea societății că” *dl.Ciomaga Liviu este absolvent de studii jurdice și dl- Curteanu Viorel are studii medii*” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit fișei postului dl..... este angajat în funcția de șef fermă agricolă având ca atribuții acordarea de consultanță în ceea ce privește pregătirea terenului, aprovizionarea cu imput-uri din cultura de cereale, plante tehnice și furaje, fertilizarea culturilor, aplicarea îngrășămintelor și fungicidelor.

În ceea ce privește documentele depuse de societate în susținerea contestației „*rapoart de activitate privind activitatea desfășurată în luna mai 2015*”, și Notă fitosanitară –mai 2015, se reține că acestea sunt semnate și ștampilate doar de societatea prestatoare respectiv S.C. Rodbun Grup S.R.L., au caracter pur formal cu referințe generice și generale, fără justificare concretă de realizare a prestării de servicii.

Din niciun document prezentat nu rezultă personalul implicat în realizarea celor 50 de ore de consultanță înscrise în Raportul de activitate și nu se justifică de ce era necesară achiziția acestor servicii, având în vedere că societatea dispune de personal cu atribuții clare în fișa postului. Mai mult conform punctului 14 ”Onorariu” din Contractul de consultanță în agricultură nr.5/01.07.2014, prețul pentru serviciile de consultață este stabilit în lei /ha și nu în tarif orar care poate demonstra corelația dintre prețul plătit și volumul de muncă încorporat, astfel neputându-se face dovada prestației prin numărul de ore trecut în ”*Raportul de activitate privind activitatea desfășurată în luna mai 2015*”.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că **Z** nu a dovedit cu documente necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță în agricultură contractate cu persoana afiliată si de asemenea nu a dovedit cu documente prestarea efectivă a serviciilor de consultanță de către societatea afiliată S.C Rodbun Grup S.R.L. București.

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, respectiv a cauzelor C-438/09, C354/03, C355/03 și C484/03 Kittel și Recolta Recycling, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferent serviciilor achiziționate deoarece societatea nu a făcut dovada necesității prestării acestora.

Organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-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 activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, 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, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Referitor la documentele justificative imputate de organele de inspecție

fiscală, respectiv contract, situație de lucrări, etc., se reține că dreptul de

deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a bunurilor și serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că achizițiile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni taxabile ori scutite cu drept de deducere.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor ori a achiziției bunurilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura operațiunii, de specificul activității, motive 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 achiziția efectuată 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.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că **Z** nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă serviciilor de consultanță în agricultură, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Z** împotriva Deciziei de impunere nr. .... din 21.08.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,



**DECIDE:**

**Art.1** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **Z** împotriva Deciziei de impunere nr. .... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**Art.2** Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău sau la Tribunalul Iași.