

**DECIZIA nr. 132 din 08.03.2017** privind solutionarea  
contestatiei formulată de **ABC SRL**,  
cu sediul în ....., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_.....2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2017, înregistrată sub nr. MBR\_REG\_....2017 de către Administrația Sector F a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ....., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ....12.2016.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/qq.pp.rr, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX aaa/qq.pp.rr și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ...2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) 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 ABC SRL.

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

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector F a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 11.09.2014-30.06.2016 în vederea soluționării DNOR nr. ....2016 prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de R lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX aaa/qq.pp.rr, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/qq.pp.rr, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de A lei.

**II.** Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de S lei, arătând următoarele:

Taxa contestată este aferentă serviciilor pentru consultanță în agricultură, pentru care s-a încheiat contractul nr. 1/01.01.2016 cu HXL SRL, care constituie legea părților conform art 1.270 și art. 1.350 din Codul civil.

Societatea precizează că serviciile de consultanță agricolă au fost prestate în mod continuu, fiind facturate pe o bază lunară (tarif fix x suprafață) și că documentele prezentate împreună cu facturile sunt dovezi suficiente pentru dovedirea prestării. Societatea consideră nerelevante constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la numărul de ore înscris în rapoartele de activitate și la neconcordanțele între numărul de ore din rapoarte și numărul de ore monitorizate GPS deoarece consultanța nu implică numai deplasări în teren, ci și documentare, ședințe de analiză, întocmire documentații și consultare cu alți specialiști. Faptul că nu s-au regăsit înregistrate în cheltuielile de transport ori că materialele prezentate nu corespund cu viziunea inspectorilor fiscali nu înseamnă că serviciile nu sunt prestate și nu reprezintă o constatare obiectivă și fundamentată pentru a refuza dreptul de deducere a TVA.

În susținerea contestației societatea invocă prevederile art. 145 din vechiul Cod fiscal, respectiv art. 297 din noul Cod fiscal și jurisprudența ICCJ din decizia nr. 1281/20.03.2015, respectiv jurisprudența CJUE din cauzele CEJ C-90/02, C-95/07, C-285/11/2012, C-16/00, C-102/00 și C-463/14. Societatea susține că prestatoarea HXL SRL are rol de companie holding, chiar dacă din punct de vedere legal nu este reglementat acest aspect și se implică în managementul societății, iar contractul de consultanță agricolă este unul de tip abonament, prețul fiind raportat la o valoare forfetară/ha/lună.

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

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii consultanță în agricultură, în condițiile în care contractul nu este tip abonament, iar documentele prezentate nu fac dovada prestării efective a serviciilor.*

**În fapt**, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de S lei din facturile emise de societatea afiliată HXL SRL în baza contractului de consultanță în agricultură nr. 1/01.01.2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest contract nu are caracterul unui contract de tip abonament întrucât prestatorul nu s-a obligat să se afle la dispoziția beneficiarului ori de câte ori este necesar, iar tariful este stabilit pe unitatea de suprafață, și în sumă forfetară, astfel că pentru determinarea contraprestației este necesară determinarea suprafeței pentru care se acordă consultanța.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că valoarea facturată lunar este aceeași, deși suprafața agricolă pentru care s-a acordat consultanța este diferită; notele fitosanitare și recomandările au caracter general cu privire la lucrările agricole de discuit, prășit, fertilizat, semănat, tăvălugit și nu prezintă date cu privire la persoanele care le-au întocmit; două persoane dintre cele menționate în rapoartele de activitate au calitatea de agenți de vânzări, iar rapoartele din perioada martie – iunie 2016 au același număr de ore de

consultanță – 56 de ore; planul de afaceri cu privire la evoluția prognozată a culturilor de rapiță este o simplă reprezentare grafică, neînsoțită de explicații ale datelor grafice, analize ori recomandări; nu există dovezi ale deplasării salariaților consultanților pe solele de la ferma V, respectiv ordine de deplasare, facturi de cazare, foi de parcurs; există neconcordanțe între numărul de ore înscris în rapoartele de monitorizare GPS și numărul de ore menționat în rapoartele de activitate (spre exemplu, în cazul domnului NV, în raportul de activitate pe luna aprilie 2016 sunt menționate 26 ore, iar din raportul GPS rezultă un număr de 8,5 ore pe raza comunei V – jud. J, unde se află ferma contribuabilului).

Organele de inspecție fiscală menționează că rapoartele de monitorizare GPS nu reprezintă dovezi suficiente cu privire la deplasarea în teren a consultanților deoarece atât contribuabilul verificat, cât și consultantul au puncte de lucru la aceeași adresă, respectiv comuna V – jud. J; că mențiunile din nota fitosanitară pentru luna februarie 2016 referitoare la repararea tractoarelor și utilajelor agricole sunt în contradicție cu faptul că societatea nu are în patrimoniu astfel de bunuri, lucrările agricole fiind executate de societatea ATC SRL; în perioada martie – iunie 2016 s-au primit recomandări privind utilizarea de fertilizanți și ierbicide, în condițiile în care societatea se aprovizionase anterior cu acestea în lunile decembrie 2015 și februarie 2016.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile de serviciile de consultanță facturate de HXL SRL și nu au acordat dreptul de deducere în temeiul art. 281 alin. (7) și art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**În drept**, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

”Art. 281. - (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. - (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. - (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**, 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. 319. - (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. - (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 contractele de consultanță de tip abonament, sunt aplicabile și prevederile pct. 24 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

”24. (5) În cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora **clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, serviciile trebuie considerate efectuate în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii clientului său în această perioadă.** În cazul unor astfel de contracte, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci **faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație.** Faptul generator al taxei intervine conform prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului. **În acest sens a fost dată și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD.** Aceste prevederi se aplică inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de service și alte servicii similare, **pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru** sau alte situații pe baza cărora prestatorul atestă serviciile prestate, fiind încheiate contracte în condițiile descrise de prezentul alineat”.

Se reține că speța privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii de consultanță agricolă de către contestatoarea ABC SRL facturate de societatea afiliată HXL SRL.

În primul rând, deoarece societatea invocă jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, oricum transpusă/preluată și la pct. 24 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și pretinsul caracter de contract tip abonament al contractului de consultanță agricolă se rețin următoarele:

Prin hotărârea pronunțată în această cauză instanța europeană a hotărât că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind

prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA 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.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct. 16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, să **se afle la dispoziția beneficiarului** pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul. Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei **remuneratii săptămânale**, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre). În urma controlului fiscal s-a stabilit că **prestarii dispuneau de un personal suficient de calificat** pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că **părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal**, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție* în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, **în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație** nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, iar contractul de consultanță în agricultură nr. 1/01.01.2016 **nu are caracterul unui contract de tip abonament** în condițiile în care:

- *prestatorul nu s-a obligat să se afle la dispoziția beneficiarului pentru a oferi consultanță ori de câte ori este necesar, întâlnirile urmând să aibă loc "în locații stabilite de comun acord, lunar sau la un alt interval de timp hotărât de ambele părți" (art. 1.3 din contract);*

- *părțile însele s-au înțeles în fapt să-și formalizeze confirmarea prestării serviciilor printr-o documentație corespunzătoare, altminteri invocată;*

- *remunerația nu este stabilită pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță efectivă din partea beneficiarului, ci în sumă fixă (k lei/hectar) pe o unitate de suprafață, astfel că pentru determinarea contraprestației facturabile era în mod obligatoriu determinarea efectivă a suprafeței pentru care se acorda consultanța;*

- de vreme ce consultanța implica și verificări pe teren a culturilor pentru formularea de recomandări, iar prin contract beneficiarul s-a obligat să ramburseze consultantului toate costurile aferente deplasărilor de la adresa consultantului (București) la punctul de lucru al beneficiarului (județul J) lipsa oricărei rambursări demonstrează neprestarea serviciilor;

- trei din cele 4 persoane menționate în rapoartele de activitate nu au calificarea necesară în domeniul consultanței agricole.

Faptul că tariful convenit prin contractul de consultanță este de k lei/hectar nu înseamnă că acest contract este de tip abonament, contestatoarea confundând tariful "forfetar", adică o sumă globală și invariabilă pe care prestatorul o primește în contrapartidă prin simplul fapt că stă la dispoziția beneficiarului, indiferent de volumul prestațiilor efectiv furnizate într-o unitate de timp (săptămână, lună etc.) cu tariful "fix" lunar pe o unitate individuală de măsură (tarif/hectar), în care determinarea contrapartidei convenită prestatorului depinde de volumul prestațiilor efectiv furnizate beneficiarului.

Prin urmare, ținând cont de circumstanțele anterior prezentate, contractul de consultanță în agricultură nr. 1/01.01.2016 **nu poate fi considerat drept contract tip abonament**, prin care serviciile să poate fi considerate a fi prestate prin simplul fapt al trecerii timpului, fără a fi necesară dovedirea existenței legăturii directe între prestația efectivă primită și contrapartida plătită.

În al doilea rând, având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană în privința neutralității TVA și a nelimitării dreptului de deducere a taxei, se reține că aceeași jurisprudență 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 CEJ 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 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 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 **simpliciter achiziția 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, în privința jurisprudenței europene din cauzele C-90/02, C123-330/87 și C-95/07 și jurisprudenței ICCJ din decizia nr. 1281/20.03.2015 se reține că aceasta se referă la condiții de formă pentru exercitarea dreptului de deducere și nu la **condiții de fond, care trebuie obligatoriu îndeplinite în toate situațiile, în speță ca serviciile să fie efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere**, condiție de fond neîndeplinită în prezenta speță. În acest sens, necesitatea justificării prestării efective a serviciilor de consultanță contractate cu societatea HXL SRL rezidă chiar din faptul că prestatoarea are rol de companie holding într-un grup de societăți din care face parte și contestatoarea și se implică în managementul activității contestatoarei. Mai mult, nici chiar condițiile formale nu sunt îndeplinite de vreme ce societatea și-a dedus TVA din facturi pentru "alte venituri din lucrări executate și servicii prestate", fără nicio descriere a lucrărilor ori a serviciilor pentru care și-a exercitat deducerea.

Totodată, tocmai în raport de această jurisprudență, organul de soluționare a contestației reține că aceasta nu poate fi aplicată în abstract, ci unor situații concrete, circumstanțiate în privința aspectelor fiscale relevante. Or, contestatoarea însăși a ales să nu achiziționeze servicii de consultanță de tip abonament în raport cu activitatea desfășurată, conform analizei din precedent, ci servicii de consultanță cuantificate în raport de unități individuale de măsură și pe care a înțeles să le justifice printr-o documentație formalizată, motiv pentru

care și organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să le supună propriei analize în raport cu împrejurările edificatoare identificate în timpul inspecției pentru a stabili starea de fapt fiscală rezultată din activitatea proprie a a contestatoarei.

Astfel, în speță, între compania ABC SRL și HXL SRL a fost încheiat contractul de consultanță în agricultură nr. 1/01.01.2016 prin care aceasta din urmă a fost angajată să efectueze și să ofere servicii de consultanță în agricultură, în conformitate cu principiile dominante ale unui management de calitate în agricultură. Pentru serviciile de consultanță în agricultură societatea trebuia să achite consultantului k lei/ha pentru orice suprafață de teren pentru care consultantul își oferă serviciile, la care se adaugă rambursarea tuturor costurilor cu privire la transport, cazare sau orice alte costuri care apar din deplasarea consultantului la proiect pentru îndeplinirea serviciilor de consultanță aprobate în prealabil de către companie.

Facturile emise de HXL SRL, în baza cărora contestatoarea și-a dedus TVA au înscrisă mențiunea "alte venituri din lucrări executate și servicii prestate" la rubrica denumirea produselor/serviciilor.

Pentru luna ianuarie 2016, când s-a facturat consultanța pentru o suprafață de 563,73 hectare, societatea a prezentat o notă fitosanitară în care se consemnează: luna ianuarie a fiecărui an este rezervată instruirii personalului; au loc întâlniri între șefii fermelor și consultanți pe diverse teme (plan de culturi pe fiecare fermă, tehnologia generală de cultivare, furnizorii de imputuri, gama de produse din ofertă etc.), probleme administrative, analiza activității anului precedent, evaluarea șefilor de fermă și a personalului de specialitate, aspecte legislative noi, instructaj SSM+PSI, vizită medicală. Se precizează că firmele distribuitoare de imputuri organizează în lunile ianuarie-februarie ale fiecărui an simpozioane în care este prezentată gama de produse, iar informațiile furnizoare sunt foarte necesare specialiștilor din agricultură. Raportul de activitate pentru această lună (suprafață 563,73 hectare, număr ore - 56) consemnează ca activități: verificări preliminare depunerii situațiilor financiare, verificare stocuri imputuri, studii materiale informative legate de pesticide, soiuri și hibrizi și stabilirea unui plan de business până în anul 2018 (3 grafice).

Pentru luna februarie 2016 (consultanță facturată pentru 563,73 hectare) în nota fitosanitară se face referire la repararea tractoarelor și utilajelor agricole, întocmirea necesarului de piese și materiale, aprovizionarea și executarea reparațiilor, instructajul SSM+PSI al personalului, fertilizarea culturilor de toamnă, întocmirea necesarului de îngrășăminte. La descrierea activității în raportul de activitate se precizează stabilire tehnologiei, monitorizare sole pentru 563,73 hectare și 56 ore, atașându-se câte 2 file/pagini de tehnologie pentru culturi.

Pentru lunile martie – iunie 2016 în notele fitosanitare se face referire la culturile de rapiță, grâu+triticale, ogoare, lucernă și porumb. Rapoartele de activitate consemnează verificări în teren sole, defalcate pe cele 4 persoane precizate, cu menționarea suprafeței totale și a numărului total de ore pentru fiecare persoană. Aceste rapoarte sunt însoțite de recomandări de arat, discuit superficial, fertilizat, scarificat, semănat, tăvălugit, tratament.



Din analiza documentației existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- facturile în baza cărora s-a exercitat deducerea nu au fost emise pentru "servicii de consultanță", ci pentru "alte venituri din lucrări executate și servicii prestate", ceea ce indică că, în fapt, nu s-au facturat servicii individualizate, ci "s-au transferat costuri" de la societatea HXL SRL, în calitate de companie holding a grupului de societăți din care făcea parte și contestatoarea, conform propriilor susțineri din contestația formulată;

- obiectul contractului este **foarte general, serviciile de consultanță în agricultură nefiind defel precizate**, iar descrierea activităților din rapoartele de activitate pentru perioada martie-iunie 2016 este identică;

- **s-a facturat consultanță pentru suprafețe care nici nu erau deținute de societatea în perioada acoperită de facturi** (spre exemplu, în luna ianuarie 2016 s-a facturat consultanță pentru 563,73 hectare, deși societatea dispunea de doar 556,66 hectare culturi, achiziționate de la societatea CPA SRL cu factura nr. 2014530/31.12.2015; situația este similară în lunile februarie-martie 2016, în condițiile în care a mai atras o suprafață suplimentară de 8,01 hectare în baza unor contracte de arendare încheiate în luna aprilie 2016, cu excepția unei suprafețe de 0,200 hectare pentru care contractul a fost încheiat în 22.03.2016);

- nu s-au prezentat studiile și materialele informative menționate în raportul de activitate pe luna ianuarie 2016 ori fișele de instruire individuală prevăzute de legislația specifică în domeniul securității și sănătății în muncă, deși o astfel de activitate este descrisă în nota fitosanitară pentru luna ianuarie 2016;

- planul de business până în anul 2018 este o simplă reprezentare grafică pe 3 pagini, neînsoțită de explicații ale datelor grafice, analize ori recomandări;

- în nota fitosanitară din luna februarie 2016 se menționează **la descrierea activităților** "repararea tractoarelor și a utilajelor agricole; se întocmește necesarul de piese și materiale, se face aprovizionarea și se execută reparațiile", **deși societatea nu dispunea în perioada verificată de niciun tractor ori alt utilaj agricol**, toate lucrările agricole specifice fiind executate de o altă societate cu care avea încheiat contract de prestări de servicii;

- **nu există nicio constatare faptică, din teren, cu privire la starea culturilor de toamnă achiziționate** (grâu, triticale, rapiță), deși în raportul de activitate pe luna februarie 2016 se precizează că s-au monitorizat solele, iar în nota fitosanitară întocmită pentru aceeași lună se face trimitere la "controlul în câmp al culturilor de toamnă și se evaluează eventualele pierderi produse de ger";

- **există neconcordanțe între suprafețele înscrise pentru monitorizare în rapoartele de activitate și constatările și recomandările propriu-zise înscrise în notele fitosanitare** (spre exemplu, pentru luna martie 2016 nu există nicio recomandare/constatare pentru o suprafața de 183,47 hectare, ocupată ulterior de cultura porumbului; pentru luna mai 2016 nu există nicio recomandare/constatare pentru suprafața de 131,37 hectare ocupată de rapiță; pentru luna iunie 2016 nu există nicio recomandare/constatare pentru suprafețele ocupate de rapiță și lucernă);

- există neconcordanțe între numărul de ore înscris în rapoartele de monitorizare GPS și numărul de ore menționat în rapoartele de activitate (spre exemplu, în cazul domnului NV, în raportul de activitate pe luna aprilie 2016 sunt menționate 26 ore, iar din raportul GPS rezultă un număr de 8,5 ore pe raza comunei V – jud. J, unde se află ferma contribuabilului) și, în plus, **atât contribuabilul verificat, cât și consultantul au puncte de lucru la aceeași**

**adresă**, respectiv comuna V – jud. J, astfel că rapoartele de monitorizare GPS **nu reprezintă dovezi suficiente cu privire la deplasarea în teren a consultantilor** ;

- consultanța agricolă a fost acordată și de persoane **fără nicio calificare în domeniu** (agenți de vânzări), în condițiile în care societatea avea deja trei angajați pentru activitățile descrise ca fiind efectuate de consultanți – un șef de fermă și 2 agenți de vânzări.

Totodată, prevederile Codului civil în temeiul cărora contractul este considerat legea părților nu prezintă relevanță în cauză întrucât, în stabilirea impozitelor, **autoritățile fiscale nu sunt ținute de conținutul ori forma juridică a tranzacțiilor, ci de conținutul lor economic**, în virtutea principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, din cele ce preced reiese cu claritate că societatea **nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv de servicii de consultanță agricolă din partea societății HXL SRL**, în condițiile în care obiectul contractului este generic și nu precizează în ce anume constă consultanța în domeniul agricol și nu s-au prezentat documente corespunzătoare în raport cu activitățile descrise a fi prestate ori s-au constatat numeroase neconcordanțe în documentația prezentată, ceea ce denotă **caracterul formal și pro-causa al documentației prezentate**.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația societății cu privire la deductibilitatea TVA în sumă de S lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) lit. h) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 24 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX aaa/qq.pp.rr, emisă de Administrația Sector F a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX aaa/qq.pp.rr pentru TVA în sumă de **S 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.