

DECIZIA nr. 125 din 03.03.2017 privind solutionarea
contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în ..., Sector X, 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 X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ..., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. 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 qqq/aa.vv.rr, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/aa.vv.rr și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ...2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de D lei, din care se contestă TVA în sumă de C 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 X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.07.2015-31.05.2016 în vederea soluționării DNOR nr./24.06.2016 prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/aa.vv.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 qqq/aa.vv.rr, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D 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 parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de C lei, arătând următoarele:

Taxa contestată este aferentă serviciilor pentru consultanță în agricultură, pentru care s-a încheiat contractul nr. 5/01.07.2014 cu RDG SRL, care constituie legea părților conform art. 1.270 și art. 1.350 din Codul civil.

Societatea precizează că 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, iar afirmația organelor fiscale cum că nu a fost stabilit un tarif orar care să permită corelația dintre prețul plătit și volumul de muncă încorporat nu are relevanță în susținerea deciziei de a nu acorda dreptul de deducere.

Facturile prezentate însoțite de rapoartele de activitate lunară, procesele-verbale, notele fitosanitare reprezintă dovezi suficiente pentru prestarea serviciilor de consultanță, iar 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. Salariații angajați în funcția de agent de vânzări și care au fost implicați în acordarea consultanței au fost transformați de societatea angajatoare RDG SRL în veritabili consultanți de agricultură, fiecare angajat beneficiind de cursuri de specializare organizate imediat după angajare. De asemenea, afirmația organelor fiscale în sensul că nu s-a putut face dovada necesității achiziționării serviciilor de consultanță deoarece deține personal specializat este subiectivă, tendențioasă și nefundamentată datorită lipsei de cunoștințe în domeniul agricol, fiind făcută cu încălcarea prevederilor art. 113 alin. (3) din Legea nr. 207/2015.

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 RDG 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 documentele prezentate nu fac dovada prestării efective a serviciilor.

În fapt, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de C lei din facturile emise de societatea afiliată RDG SRL în baza contractului de consultanță în agricultură nr. 5/01.07.2014.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin răspunsul formulat de societate se susține că serviciile prestate constau în monitorizarea lunară a lucrărilor și a solului prin deplasarea efectivă la aceste culturi și întocmirea constatărilor, recomandărilor în urma cărora se stabilește necesarul de îngrășăminte chimice sau organice, raportat la tipul culturii și proprietățile solului, lucrările de pregătire a solului. Agenții de vânzare desemnați pentru efectuarea

activităților sunt specialiști, iar conform rapoartelor de activitate au fost efectuate: verificări preliminare depunerii situațiilor financiare, verificare stocuri de materiale, pesticide, studii materiale informative legate de pesticide, soiuri și hibrizi de cereale și rapiță cultivate, organizare documente recoltare Ferma O, stabilire tehnologii culturi, monitorizare sole O1-O7, verificări în teren pe sole, gestiune documente contabile în cadrul sistemului informatic Charisma ERP, arhivarea și gestionarea electronică pe coduri de bare a documentelor societății.

Societatea a arătat că serviciile de consultanță presupun nu numai contact direct cu clientul, ci și documentare, ședințe de analiză, întocmire documentații, consultare cu alți specialiști, sens în care au fost încheiate și alte contracte cu terți (spre exemplu, realizarea de activități de consultanță agricolă de TES KFT). În susținerea răspunsului societatea a anexat contractul de consultanță, rapoarte de activitate, note fitosanitare, facturi, decizia internă a societății RDG SRL nr. 1/01.07.2014 pentru VM, TS, SM, precum și fișele de post pentru CA, PD, TM, NG și CC.

Din analiza documentației prezentate organele de inspecție fiscală au reținut că societatea verificată deține personal calificat pentru activitățile ce fac obiectul contractului de consultanță agricolă nr. 5/01.07.2014 întrucât societatea are trei salariați încadrați cu contract individual de muncă, respectiv un șef de fermă agricolă, un fermier în producția vegetală și un economist cu atribuții în întocmirea evidenței financiar-contabile.

Referitor la angajații prestatoarei RDG SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că aceștia au funcția de agenți de vânzări, iar salariații nominalizați în rapoartele de activitate pentru lunile decembrie 2015 și ianuarie 2016 au funcții de arhivist, asistent manager, economist, consilier juridic.

Organele de inspecție fiscală menționează că în contractul de consultanță nu este stabilit un tarif orar care să permită corelația între prețul plătit și volumul de muncă încorporat, neputându-se face dovada prestației prin numărul de ore trecut în rapoartele de activitate lunară, alocate fiecărui consultant. Rapoartele de activitate sunt nesemnate, la rubrica "descrierea activităților" recomandările sunt cu caracter pur formal, cu referințe generice și generale, fără prezentarea altor documente care să susțină modul în care aceste recomandări au fost aduse la îndeplinire. În procesele-verbale lunare la contractul de consultanță, întocmite pentru confirmarea prestării serviciilor, tipul consultanței este redat identic, lună de lună, neavând corespondent în notele fitosanitare și recomandările ce însoțesc rapoartele de activitate.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta dovada decontării unor cheltuieli cu transportul, cazarea și alte costuri pentru consultanți conform contractului, societatea susține că aceste persoane s-au deplasat în teritoriu pentru a acoperi o paletă mai largă de activități, iar costurile ocazionate nu au putut fi alocate pe fiecare activitate realizată și refacturate către aceasta în baza art. 2.2 din contract.

S-a mai reținut că, deși în raportul de activitate pentru luna decembrie 2015 s-a menționat ca activitate desfășurată și "dosare creditare Banca W", societatea a beneficiat de un credit bancar obținut de la această bancă anterior lunii decembrie 2015.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a putut face dovada necesității achiziționării serviciilor de la RDG SRL, în condițiile în care dispune de personal specializat care are înscris în fișele de post ca atribuții prestarea acestor servicii și nu au acordat dreptul de deducere în temeiul art. 145

alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 134¹, art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

„Art. 134¹. - (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. 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. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

”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 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”.

Prevederi similare sunt aplicabile și după data de 1 ianuarie 2016 conform 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”.

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 RDG SRL.

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 speță, între compania ABC SRL și RDG SRL a fost încheiat contractul de consultanță în agricultură nr. 5/01.07.2014 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 50 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 RDG 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 iulie 2015 societatea a prezentat pentru justificarea serviciilor următoarele:

- notă fitosanitară iulie 2015 pentru culturile: lucerna hunter river, soia balkan, floarea soarelui clearfield, grâu + triticales, porumb;

- procesul-verbal din 31.07.2015 care conține următoarele informații:

a) suprafață teren: 500,48 ha;

b) tip culturi: culturi de cereale;

c) tip consultanță prestată: consultanță cu privire la planul de culturi pentru anul agricol în plus, 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 proprietățile solului.

Pentru luna decembrie 2015 a fost prezentat un raport de activitate, în care sunt menționate persoanele implicate (8 persoane), suprafața totală – 530,72 hectare, număr total de ore – 53 și descrierea activităților: abalize economico-financiare, dosare creditare Banca W, analize producția culturi, verificare stocuri, monitorizare sole, gestiune documente contabile sistem informatic Charisma ERP, arhivarea și gestionarea pe coduri de bare a documentelor societății.

Este prezentată nota fitosanitară pentru luna decembrie 2015 cu următorul conținut: Luna decembrie este rezervată rezolvării probelelor de natură administrativă și contabilă. Se curăță și se stochează tractoarele și utilajele agricole. Se fac inventarele de imputuri și se depozitează corespunzător stocurile, asigurându-se contra furtului. Se finalizează documentele contabile. Se acordă concediile de odihnă angajaților.

În nota fitosanitară pentru luna ianuarie 2016 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.

În nota fitosanitară pentru luna februarie 2016 se consemnează: unul dintre obiectivele lunii februarie este repararea tractoarelor și utilajelor agricole; se întocmește necesarul de piese și materiale, se face aprovizionarea și se execută reparațiile; se face instructajul SSM+PSI de către un specialist, angajat

pe aceste probleme. Prima lucrare ce se execută în câmp este fertilizarea culturilor de toamnă: grâu, rapiță. Pe măsură ce timpul se încălzește se face controlul în câmp al culturilor de toamnă și se evaluează eventualele pierderi produse de ger.

Din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/aa.vv.rr se mai rețin următoarele:

a) pentru restul lunilor din perioada verificată au fost prezentate note fitosanitare și procese-verbale similare documentelor prezentate pentru luna iulie 2015;

b) societatea ABC SRL este în relații de afiliere, prin intermediul asociațiilor săi, cu societatea RDG SRL (atât în calitate de client, cât și de furnizor/prestator) și cu societatea AGC SRL, care i-a furnizat lucrările de arat, discuit, fertilizat, scarificat, semănat, tratamente.

c) societatea nu deține utilaje agricole, lucrările agricole fiind efectuate de AGC SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 6/01.05.2014;

d) societatea are trei salariați cu contract individual de muncă, activitatea desfășurându-se și cu ajutorul zilierilor pentru care este întocmit registrul zilierilor, respectiv:

- un șef de fermă agricolă, cu studii superioare de specialitate, titularul postului având rolul de a consilia societatea în activitățile de realizare a culturilor agricole, prin acordarea de consultanță în domeniul chimizării, irigații și mecanizării culturilor de cump, furnizarea de informații necesare aprovizionării cu imput-uri și valorificării output-urilor din cultura cerealelor, plantelor tehnice și furajere, stabilirea nivelului optim al fertilizărilor, recomandarea tipului de îngrășăminte, alegerea și dozarea substanțelor de combatere a bolilor și dăunătorilor etc.;

- un fermier în producția vegetală, cu studii medii, titularul postului ocupându-se în principal cu asigurarea calității lucrărilor agricole și a recoltării producției, elaborarea planului de producție la nivelul unității agricole, instruirea personalului muncitor din fermă, organizarea suprafețelor agricole de semănat etc.;

- un referent economist cu studii superioare de specialitate, titularul postului ocupându-se cu întocmirea și completarea documentelor primare contabile, contarea operațiunilor patrimoniale, completarea registrelor contabile, întocmirea bilanței de verificare și a bilanțului contabile, evaluarea patrimonială, întocmirea, semnarea și transmiterea declarațiilor fiscale etc.

Din analiza documentației existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- obiectul contractului este **foarte general, serviciile de consultanță în agricultură nefiind defel precizate**, iar în procesele-verbale întocmite pentru confirmarea prestării serviciilor tipul consultanței este **redat identic, lună de lună, fără a avea corespondent în notele de constatare fitosanitare și recomandările ce însoțesc rapoartele de activitate**. Spre exemplu, pentru luna iulie 2015, deși în procesul-verbal se confirmă prestarea consultanței cu privire la planul de culturi pentru anul în curs, în nota de constatare fitosanitară *nu este menționată nicio consultanță vis-a-vis de planul de culturi*;

- rapoartele de activitate **au conținut identic**, lună de lună, cu excepția celui pentru luna decembrie 2015, atât în privința suprafeței de teren, cât și a conținutului de consultanță considerat prestat;

- pentru raportul de activitate din luna decembrie 2015 **nu au fost prezentate documentele corespunzătoare activităților descrise**, respectiv analizele economico-financiare întocmite de consultant, analizele pentru culturi întocmite de consultant etc. ;

- există culturi ale căror suprafețe sunt luate în calculul celor 500 ha pentru care s-au emis facturile de consultanță, dar care nu apar defel în documentația lunară pentru acordarea consultanței (spre exemplu, pentru suprafața de lucernă hunter river de 25 hectare nu există nicio mențiune în notele de constatare din lunile august 2015-noiembrie 2015, deși este vorba de un tip de cultură multianuală); dimpotrivă, la dosarul cauzei există un proces-verbal întocmit de societatea contestatoare însăși în care se consemnează că în luna noiembrie 2015 a evaluat cultura de lucernă anul 1 de pe sola O1 constatându-se o îmburuienare excesivă și s-a executat o lucrare de tocat resturi vegetale;

- **nu există niciun document care să ateste în vreun fel deplasarea salariaților consultantilor pe solele respective** de la ferma O din județul Z **pentru a fi verificate/monitorizate** (ordine de deplasare, facturi de cazare, facturi/bilete de transport, foi de parcurs etc.), în condițiile în care *sediul consultantului este în București, iar prin contract societatea s-a obligat să ramburseze toate costurile cu privire la transport, cazare și altele asemănătoare*;

- deși consultantul s-a obligat să efectueze și să ofere servicii de consultanță în agricultură, în conformitate cu principiile dominante ale unui management **de calitate** în agricultură, **personalul înscris în rapoartele de activitate nu apare ca fiind calificat în domeniul consultanței agricole, fiind angajați în calitate de agenți de vânzări, asistent manager, arhivist, economist ori consilier juridic.**

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatoare **nu justifică din punct de vedere economic prestarea unor servicii de consultanță în domeniul agricol din partea societății afiliate, prin intermediul unor angajați – agenți de vânzări - ai societății afiliate fără nicio pregătire în domeniul agricol**, transformați în "veritabili consultanți de agricultură" prin încheierea de acte adiționale la contractele de muncă pentru participarea la un stagiu de formare profesională de 6 zile, *dar fără nicio dovadă a parcurgerii și absolvirii trainingului* de inițiere "Cartea Agriculturului" menționat în aceste acte adiționale, **în condițiile în care dispunea deja de personal calificat specialitate – șeful de fermă cu studii superioare și fermierul în producția vegetală – cu atribuții de serviciu stabilite în fișele de post identice cu conținutul consultanței** înscris în procesele-verbale și notele fitosanitare prezentate. În mod similar, față de activitățile descrise în raportul pe luna decembrie 2015 se reține că societatea avea deja angajat un economist cu studii superioare de specialitate, creditarea de la Banca W fusese obținută anterior lunii decembrie 2015 și că nu s-a prezentat nicio analiză economico-financiară, nici în ce constă gestiunea documentelor contabile și arhivarea și gestionarea pe cod de bare a documentelor prestins prestate de salariații societății afiliate din București.

Caracterul formal al documentației prezentate rezultă cu evidență din notele fitosanitare pentru lunile decembrie 2015 și februarie 2016, când se menționează la descrierea activităților "se curăță și se stochează tractoarele și utilajele agricole" ori "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 afiliată.

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 RDG SRL**, în condițiile în care obiectul contractului este generic și nu precizează în ce anume constă consultanța în domeniul agricol, conținutul proceselor-verbale cu descrierea tipului de consultanță este identic lună de lună, nu s-au prezentat documente corespunzătoare în raport cu activitățile descrise a fi prestate, personalul consultantului nu apare ca fiind calificat în domeniul consultanței agricole, iar între cele două societăți există relații de asociere.

Contrar susținerilor societății contestatoare ABC SRL conținutul identic al proceselor-verbale și rapoartelor de activitate și neconcordanțele reieșite din analiza recomandărilor dovedesc caracterul pro-causa al documentației prezentate, acestea fiind **întocmite formal, fără nicio dovadă că salariații menționați în rapoarte s-au deplasat în teren pentru verificarea și monitorizarea culturilor și au efectuat activități suplimentare față de cele executate de personalul propriu, special angajat în acest sens.**

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. Or, efectuarea de constatări asupra modului de derulare a unui contract ce stă la baza stabilirii unui impozit intră în sfera exercitării dreptului de apreciere conferit organelor fiscale prin art. 6 din Codul de procedură fiscală și nicidecum efectuarea unei ”constatări tehnico-științifice”, așa cum greșit a interpretat societatea situația rezultată în urma inspecției.

Referitor la jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD 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 remunerații 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 prestorii 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. 7/01.07.2014 **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. 1.19 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 (50 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 adresa beneficiarului (județul Z) lipsa oricărei rambursări demonstrează neprestarea serviciilor;*

- *persoanele menționate în rapoartele de activitate nu au calificarea necesară în domeniul consultanței agricole.*

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 RDG SRL rezidă chiar din faptul că cele două societăți sunt afiliate, iar 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.

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

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134¹ alin. (7), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (19) lit. h) și art. 156 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 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 qq/aa.vv.rr, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX yyy/aa.vv.rr pentru TVA în sumă de **C 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.