

DECIZIA nr 308/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CIF x
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS6FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x si domiciliul procedural ales in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS6FP sub nr. x/**08.05.2017**, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, comunicata in data **04.04.2017**, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA in suma de x lei:

Taxa contestată este aferentă serviciilor pentru consultanță în agricultură, pentru care s-a încheiat contractul nr. x cu x 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 ca au rezultat neconcordante între numărul de ore înscris în raportul de activitate și cel din rapoartele de monitorizare GPS ori că dovezile materiale prezentate nu corespund cu viziunea inspectorilor fiscali nu înseamnă că serviciile nu sunt prestate și nu reprezintă constatari obiective și fundamentate 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 x 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. 297, art. 299 din noul Cod fiscal, pct. 69 din Normele metodologice 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, concluzionând că prestatoarea x 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.

2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta pierderilor inregistrate la culturile de rapita:

In anul agricol 2015 - 2016, cultura de rapita a fost infiintata pe o suprafata de 31,6 ha, productia medie obtinuta fiind de 966,46 kg/ha.

Productia slaba a fost cauzata de precipitatiile abundente, motiv pentru care societatea a fost in imposibilitatea combaterii buruienilor. Pe perioada iernii au fost inregistrate pierderi provocate de animale salbatice.

Cultura de rapita a fost asigrata prin polita nr. x. Pentru daunele inregistrate a fost instiintat asiguratorul, care a raspuns, mentionand ca fenomenele de baltire, ploaie abundenta si distrugerii provocate de animale nu reprezinta riscuri asigurate si nu pot fi despagubite.

Legislatia nu prevede care este documentatia suficienta pe baza careia trebuie sa demonstreze starea de calamitate a culturilor. In acest sens este si punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP.

In concluzie, acesta solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S6 x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa 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 x SRL și-a dedus TVA în sumă de x lei din facturile emise de societatea afiliată x SRL în baza contractului de consultanță în agricultură nr. x.

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: verificari lunare in teren a solilor, consultanta cu privire la planul de culturi pentru anul agricol in curs, consultanta cu privire la solurile/hibridii de culturi pretabile tinand cont de zona geografica in care este infiintata cultura, consultanta cu privire la termenele ce trebuie efectuate cu produse pentru protectia plantelor, consultanta cu privire la felul si perioada efectuarii de lucrari de pregatire a solului; consultanta cu privire la necesarul de ingrasaminte chimice sau organice necesare la tipul culturii si proprietatile solului.

Societatea a anexat contractul de consultanță, rapoarte de activitate, note fitosanitare, facturi, deciziile interne ale societății x SRL nr. x pentru x, precum și fișele de post pentru x.

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. x, 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.

Organele de control 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. Notele fitosanitare sunt semnate și stampilate de societatea x SRL. 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 rapoartele GPS pentru monitorizarea autoturismelor aparținând consultantilor societatii nu reprezinta dovezi suficiente cu privire la deplasările in teren, intrucat cuprind informatii cu caracter general, respectiv numarul de inmatriculare al autovehiculului, numarul valabil de kilometri si timpul de deplasare si stationare.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a putut face dovada necesității achiziționării serviciilor de la x SRL, în condițiile în care dispune de personal specializat care are înscris în fișele de post ca atribuții prestarea acestor servicii, iar o parte a acestora nu sunt justificate a se efectua lunar și nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de x lei, aferenta perioadei iunie - octombrie 2016, în temeiul 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”.

Se reține că speța privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii de consultanță agricolă de către contestatoarea x SRL facturate de societatea afiliată x 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 **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță, între societatea x SRL și x SRL a fost încheiat contractul de consultanță în agricultură nr. x, 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 x 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 x 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 iunie 2016 societatea a prezentat pentru justificarea serviciilor următoarele:

- notă fitosanitară iunie 2016 pentru culturile de: grau antonius, grau de consum, porumb;

- procesul-verbal din 30.06.2016 care conține următoarele informații:

a) suprafață teren: 544,72 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;

- raportul de activitate în care sunt menționate persoanele implicate (3 persoane), suprafața totală – 544,72 hectare, număr total de ore – 54 și descrierea activităților: verificari in teren solele 01 04 05 06 07, 01 03 06 si 01 02 03 si recomandari cu caracter general.

Din cele consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-S6 x se mai rețin următoarele:

a) pentru restul lunilor din perioada verificată au fost prezentate note fitosanitare, rapoarte de activitate și procese-verbale similare documentelor prezentate pentru luna iunie 2016;

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

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

d) societatea are trei salariați care au desfasurat urmatoarele activitati:

- 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, irigării și mecanizării culturilor de camp, furnizarea de informații necesare aprovizionării cu input-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 iunie 2016, 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, în ceea ce privește persoanele implicate (3 persoane), suprafața totală – 544,72 hectare, număr total de ore – 54 și descrierea activităților: verificări în teren solele 01 04 05 06 07, 01 03 06 și 01 02 03, iar recomandările sunt cu caracter pur formal, cu referințe generice și generale; societatea nu a prezentat alte documente din care să rezulte în mod concret în ce au constatat cele 54 de ore de consultanță agricolă și care să susțină modul în care recomandările au fost duse la îndeplinire, deși avea această posibilitate potrivit dispozițiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- atribuțiile specialiștilor încadrați cu contract individual de muncă (a se vedea fișa postului pentru șeful de fermă agricolă), se suprapun cu serviciile de consultanță înscrise în procesele-verbale anexate la facturi;

- rapoartele de activitate **nu contin constatari privind distrugerea, culturilor urmare producerii fenomenelor meteorologice de inundatii, seceta și distrugerile de animale**, nefiind făcute recomandări în acest sens;

- **nu există niciun document care să ateste în vreun fel deplasarea salariaților/ consultanților pe solele respective** de la ferma Oncești din județul Bacău **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 doi în calitate de agenți de vânzări și unul, inginer în agricultura și silvicultura**;

- între rapoartele de activitate lunare și rapoartele GPS prezentate de societate **nu se poate face o corelație**, căta vreme în rapoartele respective nu sunt menționate zilele în care au avut loc deplasările; mai mult, între aceste documente există și neconcordanțe privind numărul de ore în care s-a acordat consultanța, din analiza lor rezultând o diferență semnificativă de ore prestate.

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 stagiul de formare profesională, dar fără nicio dovadă a parcurgerii și absolvirii trainingului de inițiere "Cartea Agricultorului" 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.

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 x 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 x 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.

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. x **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 (x) la adresa beneficiarului (x) 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 x 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 x lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la ajustarea taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care societatea nu a justificat cu documente pierderea inregistrata la cultura de rapita in anul 2015/2016.

In fapt, intrucat societatea nu a justificat cu documente pierderea inregistrata la cultura de rapita in anul 2015/2016, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei aferenta acestei pierderi, conform dispozitiilor art. 304 alin 1 lit a si alin 2 lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 78 alin 10 din HG nr. 1/2016.

In drept, potrivit prevederilor art. 304 alin 1 lit a si alin 2 lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si pct. 78 alin 10 si 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016:

"Art. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital:

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze." (...)

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) **bunurilor distruse**, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare. (...)

Norme metodologice

"78 (10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații **sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător**, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) **calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător** (...);

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora.(...)

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, **revine persoanei impozabile**. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

În speta, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală:

- în anul agricol 2015 - 2016, producția obținută de contestatara la rapita a fost de 966,46 kg/ha;

- din analiza fișei contului 331 “Produse în curs de execuție” rezultă că pentru această cultură au fost repartizate în perioada august 2015 - august 2016, costuri în valoare de x lei, pentru care societatea a dedus TVA în suma de **x lei**, din care TVA aferentă consultanței repartizată pentru această cultură în suma de **x lei** și TVA în suma de **x** reprezentând TVA dedusă de societate pentru imput-uri, chirii auto, piese și servicii prestate de terți;

- veniturile realizate din vânzarea acestei culturi au fost în suma de x lei, taxa pe valoarea adăugată fiind în suma de **x lei**, rezultând o pierdere de x lei;

- urmare solicitărilor organelor de control din adresa nr. MBS6 - AIF - x, cu privire la pierderile înregistrate la cultura de rapita, contestatara a subliniat că producția slabă la hectar s-a datorat precipitațiilor abundente care au pus societatea în imposibilitatea combaterii buruienilor, dar și a distrugerilor provocate de animalele sălbatice în perioada de iarnă; în susținere, aceasta a depus următoarele documente:

- polița de asigurare seria CA nr. x;

- răspunsul societății de asigurare x în care se precizează faptul că această societate “*nu acordă despăgubiri pentru daunele produse de seceta, acumulări, baltiri sau revarsări de ape provenite din topirea zăpezii, ploii de durată (...) umiditate excesivă (...) și distrugerii provocate de animale și pasări de orice fel, domestice sau sălbatice.*”

- întrucât documentele prezentate de societate nu reprezintă constatări ale evenimentelor invocate de aceasta, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în suma de x lei aferentă pierderilor înregistrate (x), consecința fiscală fiind pierderea dreptului de deducere exercitat inițial de societate pentru suma de x lei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contestatarei cu privire la acest capăt de cerere, având în vedere următoarele considerente:

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

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

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

2. Astfel cum expres stipulează dispozițiile art. pct. 78 alin 10 și 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, este în sarcina **SC x SRL** de a face dovada cu documente că pierderile înregistrate la cultura de rapita sunt datorate calamităților naturale și cauzelor de forță majoră, respectiv că sunt datorate precipitațiilor abundente și distrugerilor provocate de animalele salbatice în perioada de iarnă.

Trebuie subliniat că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au reținut că documentele anterior menționate (polița de asigurare și răspunsul societății de asigurare) puse la dispoziție în timpul controlului nu reprezintă documente de constatare ale evenimentelor invocate de aceasta.

3. Astfel cum rezultă din “Concluziile asupra punctului de vedere al contribuabilului” - Capitolul VI din raportul de inspecție fiscală - referitor la pierderile înregistrate la culturile de grau, societatea a prezentat ca documente justificative, adresele prin care a solicitat autorităților competente constatarea stării de fapt a culturilor calamitate, precum și procesele-verbale de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole respective. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au acceptat exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă pierderilor la culturile de grau..

Prin urmare, este neîntemeiat argumentul societății potrivit căruia legislația în vigoare nu prevede expres care este documentația pe baza căreia contribuabilul trebuie să demonstreze starea de calamitate, că, în cazul pierderilor înregistrate la culturile de grau, societatea însăși a pus la dispoziția organelor de control documente de constatare ale evenimentelor invocate de aceasta, aspect ce demonstrează faptul că, inclusiv în cazul pierderilor înregistrate la cultura de rapita, **organele fiscale nu i-au solicitat mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la distrugerea culturii de rapita**, astfel încât sarcina să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

4. Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății potrivit căreia ajustarea se efectuează în funcție de cota de TVA în vigoare la data la care intervine obligația de ajustare, întrucât, potrivit dispozițiilor art. 304 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, **ajustarea vizează taxa deductibilă înregistrată de societate în funcție de data faptului generator** intervenit în cazul achizițiilor respective de servicii și bunuri.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația societății cu privire la TVA în suma de x 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), art. 304 alin 1 lit a și alin 2 lit a), art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin 10 și 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x emisă de AS6FP, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în suma de x 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.