

**DECIZIA nr. 171 din 14.03.2016** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul in ..... ,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. .... de catre D.G.R.F.P.B. - Administratia Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii cu privire la contestatia formulata de ABC SRL prin ..... SPARL în baza împuternicirii avocațiale nr. ....

Obiectul contestatiei, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .... il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X vvv/tt.tt.mm, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X yyy/tt.tt.mm și comunicată sub semnătură în data de ..... pentru obligații fiscale în sumă de **A lei**, din care:

- B lei TVA;
- C lei accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat inspectia fiscala parțială la ABC SRL pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010 pentru TVA si impozit pe profit, în vederea reverificării dispuse prin decizia de soluționare a contestației nr. dcs/2015.

Constatarile inspectiei au fost consemnate în raportul de inspecție fiscala nr. F-X yyy/tt.tt.mm, iar in baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X vvv/tt.tt.mm, prin care s-a stabilit s-au stabilit diferențe suplimentare de TVA și accesorii aferente în sumă totală de A lei și decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F-X zzz/tt.tt.mm pentru impozitul pe profit.

**II.** Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anulara deciziei de impunere nr. F-X vvv/tt.tt.mm pentru obligații fiscale în sumă de A lei, sustinand urmatoarele:

Afirmația organelor fiscale cu privire la unica intenție a societății de a obține un avantaj fiscal este în mod evident disproporționată și nu are niciun fel de susținere, având în vedere că, în cazul livrărilor stornate către clienții interni în cursul anului 2009, a fost păgubită prin neîncasarea ratelor din contract, iar bunurile au fost recuperate cu un grad de uzură semnificativ.

Clauzele contractuale prevăd în mod clar dreptul societății de a reține sumele încasate până la rezilierea contractelor cu titlu de penalitate pentru neîndeplinirea în totalitate a obligațiilor contractuale, fiind aplicabile prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

Pentru a stabili că avansurile achitate de clienți nu reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii este necesar ca între așa-zisa prestare de servicii și sumele încasate să existe o legătură directă, așa cum reiese din jurisprudența din cazul C-154/80 și să se stabilească, în baza unor elemente obiective, intenția părților de a se transmite numai dreptul de folosință asupra bunurilor.

Aceste condiții nu sunt îndeplinite și nu există nicio dovadă obiectivă privind o "înțelegere cu clientul" de a lăsa bunurile în posesie, concluzia organelor fiscale fiind pură speculație, iar doar faptul că bunurile au fost recuperate destul de târziu nu poate constitui o dovadă în sensul celor susținute de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește facturile storno ("credit note") emise de FSB GmbH, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere obiectivele deciziei nr. dcs/2015 emise în soluționarea contestației și nu au procedat la o analiză concretă și detaliată a tranzacțiilor rezultate în urma emiterii facturilor de stornare, respectiv nu au analizat fiecare operațiune în parte, au făcut referiri neclare referitoare la perioada scursă între facturile inițiale și cele de stornare și nu au făcut referiri la aplicabilitatea măsurilor de simplificare.

ABC SRL susține că voința părților reiese clar din documente, respectiv că părțile au acceptat facturile de stornare, clienții au acceptat facturile emise de FSB GmbH, societatea nu a încasat prețul livrărilor, acestea fiind plătite direct către vânzător.

Anularea unor livrări intracomunitare nu constituie o practică anormală, ci apare frecvent în tranzacții, dovadă și cazul 7 din Instrucțiunile de aplicare a măsurilor de simplificare și faptul că bunurile au fost ulterior livrate unor alți cumpărători din România. Mai mult de jumătate din facturile storno au fost emise într-o perioadă mai mică de un an.

Faptul că nu a existat încheiat între părți un contract de vânzare-cumpărare nu prezintă relevanță întrucât simplul acord de voință al părților are valoare de contract conform art. 46 din Codul comercial, respectiv art. 1174 din Codul civil, iar acordul scris între părți încheiat în timpul inspecției fiscale nu încalcă nicio prevedere legală și are exclusiv menirea de a exprima în scris acordul de voință existent la data tranzacțiilor respective.

**III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :**

### **3.1. Referitor la TVA în sumă de B1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă sumele încasate de societate ca avans ori rate contractuale în cazul unor utilaje vândute cu plata în rate și cu transmisiunea proprietății după plata lor integrală, pentru care contractele au fost desființate pot fi considerate ca fiind excluse din baza de impozitare a TVA pe motivul reținerii lor cu titlu de daune-interese, în condițiile în care societatea vânzătoare nu a justificat că în interiorul perioadei semnificative de timp până în momentul returnării utilajelor a întreprins demersuri pentru recuperarea lor și a uzat de celelalte prevederi contractuale împotriva clienților care nu s-au achitat de obligațiile asumate prin contracte.*

**În fapt**, din raportul de inspecție fiscală nr. F-X yyy/tt.tt.mm reiese că ABC SRL a livrat utilaje agricole către clienții L1 SRL, L2 SRL, L3 SRL și L4 SRL în baza unor contracte de vânzare-cumpărare cu plata în rate. Pentru aceste livrări societatea a încasat de la clienți, cu titlu de avans și rate contractuale și, întrucât clienții nu au mai respectat clauzele contractuale în privința plății ratelor, contractele au fost reziliate, iar bunurile au fost recuperate, fiind înregistrate în patrimoniul societății, iar unele dintre ele revândute altor clienți. În anul 2009 societatea a stornat veniturile și TVA colectată inițial în sumă de B1 lei, iar sumele încasate au fost înregistrate în contul 765 "Venituri din diferențe de curs valutar" ca și daune-interese compensatorii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între data desființării contractelor ca urmare a neplății ratelor și până în momentul returnării bunurilor au trecut perioade mari de timp, că utilajele au fost utilizate în această perioadă producând un avantaj economic pentru clienți și că pe perioada derulării contractelor societatea și-a păstrat dreptul de proprietate a utilajelor, iar clienții s-au bucurat doar de dreptul de folosință, situație perfect compatibilă cu prevederile art. 1777 din Noul Cod civil referitoare la locațiune. Ca atare, organele fiscale au considerat sumele încasate ca avans de la clienți ca reprezentând contravaloarea unei prestări de servicii cu plată pentru folosința bunurilor pentru o anumită perioadă și nu daune-interese excluse din baza de impozitare a TVA, motiv pentru care au colectat TVA la sumele încasate și rămase la dispoziția societății.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că sumele încasate au fost reținute cu titlu de penalitate, care se exclud din baza impozabilă a TVA, neexistând nicio dovadă obiectivă privind o "înțelegere cu clientul" de a lăsa bunurile în posesie.

**În drept**, potrivit art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) **pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului**, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...]

(3) **Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

b) **sumele reprezentând daune-interese**, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, **penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate. Nu se exclud din baza de impozitare orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate [...]**".

În speță, utilajele agricole au fost vândute de ABC SRL (fostă PXR SRL) în baza unor contracte de vânzare-cumpărare cu plata în rate clienților L1 SRL (contract nr. .... – combină second hand marca Class în valoare totală de V1 lei fără TVA), L2 SRL (contract nr. .... – semănătoare plante păioase în valoare totală de E1 euro fără TVA) , L3 SRL (contract nr. .... – tractor, plug reversibil, semănătoare păioase și semănătoare prășitoare în valoare totală de V2 euro fără TVA; contract nr. .... – culegătoare în valoare de E2 euro fără TVA; contract nr. .... – grapă cu discuri în valoare de E3 euro fără TVA ) și L4 SRL (contract nr. .... – tractor agricol marca Case și încărcător frontal în valoare totală de E4 euro fără TVA).

Conform contractelor, plata contravalorii utilajelor urma a fi efectuată sub formă de avans și 3-6 rate contractuale, transferul dreptului de proprietate asupra utilajelor urmând a se face după achitarea integrală a bunurilor. La capit. "răspundere contractuală" din contracte părțile au convenit că, în cazul în care cumpărătorul întârzie cu mai mult de 15 zile achitarea către vânzător a oricăreia dintre obligațiile de plată devenite exigibile, contractul se consideră desființat de plin drept, fără somație sau vreo altă formalitate prealabilă și fără a fi necesară intervenția unei instanțe judecătorești sau arbitrale; sumele achitate (avans și alte rate achitate) revin vânzătorului cu titlu de daune-interese, cumpărătorul urmând a preda bunurile în termen de 3 zile sub sancțiunea de penalități în cuantum de 1% din valoarea contractului pentru fiecare zi de întârziere. De asemenea, la capit. "garanții" din contracte se prevedea că, în situația în care contractele încetau înainte de achitarea integrală a bunurilor, cumpărătorii se obligau să plătească contravaloarea daunelor pricinuite bunurilor.

Ținând cont de documentele existente și de explicațiile date de conducerea executivă a societății prin nota explicativă se rețin următoarele:

a) în cazul clientului L1 SRL:

- a achitat doar avansul de AV... lei inclusiv TVA în data de 17.01.2008;
- scadența primei rate neachitate conform contractului a fost în data de 05.05.2008;
- utilajul a fost returnat în data de 12.03.2009 având un număr de 3969 ore de funcționare, combina fiind adusă în curtea societății de către client și înregistrată în patrimoniul societății în urma emiterii facturii de stornare în 14.10.2009;
- în nota explicativă se afirmă că utilajul a fost returnat în data de 12.03.2009 "înainte de expirarea termenului de 15 zile de la data scadentă a ratei 1 (25.03.2015)" și "reeșalonarea ratelor de achitat conform actului adițional nr. ....";

b) în cazul clientului L2 SRL:

- din contractul nr. .... a achitat avansul și rata 1 în sumă de AV .... lei;
- rata nr. 2 cu scadență 15.12.2007 și ratele 3-4 nu au mai fost achitate;
- de la expirarea termenului de 15 zile de la scadența ratei nr. 2 și până în momentul reposesiei a trecut 1 an și 10 luni, existând discuții cu clientul pentru a reeșalona sau a preda bunul;
- utilajul a fost returnat cu proces-verbal de recepție în data de 09.10.2009 cu urme avansată de uzură și lipsă unele componente, condiția de recuperare a utilajului fiind de achitare integrală a ratelor scadente neachitate și plata integrală a facturilor de service emise de PXR SRL până la data de 30.10.2009;
- în data de 14.10.2009 a fost emisă factura de stornare nr. ....;

c) în cazul clientului L3 SRL:

- a achitat pentru contractul nr. .... suma de AV..... lei reprezentând avans și rata 1, pentru contractul nr. .... suma de ..... lei reprezentând avans și parțial din rata 1, iar pentru contractul nr. .... suma de ..... lei reprezentând avans;
- scadența ratei 1 pentru contractul nr. .... a expirat în data de 30.09.2007, iar până la data predării bunurilor au trecut 2 ani și o lună;
- scadența ratei 2 pentru contractul nr. .... a expirat în data de 30.12.2007, iar până la momentul predării bunurilor a trecut 1 an și 10 luni;
- scadența ratei 1 pentru contractul nr. .... a expirat în data de 30.10.2007, iar până la data predării bunului au trecut 2 ani;
- toate bunurile ce au făcut obiectul contractelor încheiate au fost returnate cu procese-verbale în data de 30.10.2009;

d) în cazul clientului L4 SRL:

- a achitat avansul și rata 1 din contractul nr. .... în sumă de ..... lei, ulterior contractul fiind reziliat prin acordul părților din data de 10.08.2009, care au convenit ca sumele deja încasate să fie considerate ca avans la un alt contract nr. ....;

- în nota explicativă societatea precizează că bunul a fost restituit în data de 10.08.2009, înainte de scadența ratei 1 din contractul nr. ...., iar pentru noul utilaj tractor marca New Holland ce face obiectul contractului nr. .... a fost emisă factura nr. ....;

- în raport organele de ins..... au fost restituite vânzătoarei cu proces-verbal de predare-primire nedatat și semnat doar de către cumpărător, iar avansul din factura nr. .... pentru contractul nr. .... a fost integral stornat prin factura nr. ...., iar venitul aferent a fost înregistrat la data de 31.12.2011 în contul 765.

În conformitate cu prevederile art. 137 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal nu se exclud din baza de impozitare a TVA orice sume care, în fapt, reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, iar calificarea naturii sumelor încasate depinde de conținutul economic al tranzacțiilor, **organele fiscale nefiind ținute de calificarea juridică dată de părți** sumelor reținute cu titlu de daune-interese, după cum se prevede la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal:

*"Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".*

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele încasate de contestatoarea ABC SRL de la cei patru clienți, înregistrate finalmente ca venituri din daune-interese contractuale reprezintă, în fapt, contravaloarea unei prestări de servicii cu plată pentru folosința bunurilor pentru o anumită perioadă, având în vedere că pe perioada derulării contractelor societatea și-a păstrat dreptul de proprietate a utilajelor, iar clienții s-au bucurat doar de dreptul de folosință, iar între data desființării contractelor ca urmare a neplății ratelor și până în momentul returnării bunurilor au trecut perioade mari de timp, bunurile fiind recuperate cu un grad de uzură semnificativ.

Aceste constatări nu sunt înlăturate de susținerile societății prin contestația formulată, având în vedere că, după cum recunoaște și societatea, *între momentul expirării termenului de 15 zile de la scadența ratei neachitate și până în momentul returnării bunurilor a trecut o perioadă semnificativă de timp, perioadă în care bunurile au fost utilizate de clienții respectivi*. În cazul clientului L1 SRL susținerea contestatoarei din nota explicativă în sensul că utilajul a fost returnat înainte de expirarea termenului de 15 zile de la data scadenței a ratei 1, reeșalonată conform actului adițional nr. .... este contrazisă de faptul că prima rată neachitată a avut scadența în data de 05.05.2008, astfel că termenul de 15 zile expirase cu mult înainte de încheierea actului adițional invocat, iar în cazul clientului L4 SRL societatea nu a prezentat nicio explicație cu privire la faptul că avansul facturat în data de 21.09.2009 la contractul nr. ...., pentru care factura de vânzare s-a emis în data de

29.10.2010 a fost ulterior stornat în data de 30.12.2011, iar suma aferentă a fost tratată tot ca daună-contractuală.

În sensul considerării sumelor reținute drept contrapartida folosinței bunurilor pledează, pe lângă perioada semnificativă de timp scursă între momentul expirării termenului de 15 zile de la scadența ratei neachitate și până în momentul returnării bunurilor, și alte elemente reieșite din analiza documentației existente la dosar, respectiv: **lipsa dovezilor cu privire la demersurile legale întreprinse de societate pentru a reintra deîndată în posesia bunurilor asupra cărora, de altfel, își rezervase păstrarea dreptului de proprietate** până la achitarea lor integrală, *asigurarea service-ului după expirarea perioadei de garanție* (spre exemplu, în procesul-verbal încheiat cu clientul L2 SRL se face referire și la facturile de service neachitate), *lipsa percepției de penalități contractuale de 1% pentru nepredarea bunurilor în termen de 3 zile de la desființarea contractelor, lipsa solicitării suportării daunelor produse utilajelor pe perioada utilizării*, în condițiile în care acestea s-au restituit cu un grad semnificativ de uzură și cu piese lipsă. Or, în această privință, societatea contestatoare **nu a adus niciun argument de natură să justifice** perioada semnificativă de timp până în momentul returnării bunurilor și pentru nepunerea în aplicare a prevederilor contractuale referitoare la consecințele nerespectării de către clienți a contractelor.

Totodată, din contractele existente în dosar reiese că acestea acopereau o **perioadă de circa de 2 ani între termenul de plată stabilit pentru avans și termenul de plată stabilit pentru ultima rată, perioadă în care societatea contestatoare vânzătoare își păstra dreptul de proprietate asupra utilajelor, transferul proprietății urmând a se face după achitarea lor integrală, iar clauza reținerii sumelor încasate intervenind indiferent de quantumul ratelor rămase neachitate** (inclusiv, în ipoteza în care clienții ar fi achitat 80% din valoarea bunurilor până la ultima rată).

Prin urmare, contrar susținerilor contestatoarei, din punct de vedere economic, contractele de vânzare-cumpărare cu plata în rate încheiate de contestatoare îmbracă forma unor contracte de locațiune, până în momentul plății ultimei rate și transferului dreptului de proprietate asupra utilajelor **cumpărătorii bucurându-se numai de folosința acestora, astfel că între sumele încasate și folosința bunurilor până la momentul restituirii bunurilor există o legătură directă.**

Ca atare, pretenția societății ca organele fiscale să-i ia în considerare numai clauza contractuală referitoare la reținerea sumelor achitate cu titlu de daune-interese și să facă abstracție de restul clauzelor ce prevedeau restituirea într-un termen extrem de scurt a bunurilor (3 zile) și perceperea de penalități pentru nerestituirea în termen și de daune pentru pagubele produse utilajelor, în condițiile în care nu a adus nicio justificare obiectivă pentru nepunerea lor în aplicare este vădit nejustificată în raport de situația faptică anterior reținută, organele fiscale fiind ținute de substanța economică și de analiza tranzacțiilor în ansamblul lor.

În consecință, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de B1 lei.

### **3.2. Referitor la TVA în sumă de B2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea cumpărătoare din România era obligată să colecteze TVA pentru bunurile achiziționate de la societatea-mamă din Austria, care a emis facturi de stornare și le-a refacturat ulterior unor clienți finali din România, fără ca bunurile să părăsească teritoriul României, în*

*condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile de stornare au avut un evident caracter artificial, scopul acestora fiind asigurarea condițiilor necesare pentru evitarea colectării și plății TVA de către contestatoare pentru bunurile care îi aparțineau în urma achizițiilor intracomunitare și care au fost puse la dispoziția clienților respectivi, iar societatea nu a adus în susținere niciun argument de natură să contrazică caracterul artificial al operațiunilor de stornare și lipsa oricărui avantaj fiscal obținut în urma acestor operațiuni.*

**În fapt**, din raportul de inspecție fiscală nr. F-X yyy/tt.tt.mm reiese că, în perioada 2005-2008, ABC SRL (fostă PXR SRL) a achiziționat, în vederea revânzării, bunuri intracomunitare (utilaje agricole) de la societatea-mamă din Austria - FSB GmbH, pe care le-a înregistrat în evidența contabilă ca mărfuri pe baza documentației justificative aferente (facturi de achiziție, CMR-uri pentru transportul bunurilor din Austria în România, note de intrare-recepție, certificate de calitate și conformitate) și pentru care și-a dedus TVA aferentă. Achizițiile s-au efectuat în lipsa contractelor de vânzare-cumpărare, în care să se stipuleze clauze clare privind eventuala revenire în patrimoniul furnizorului a utilajelor ce au făcut obiectul achizițiilor.

În perioada 2009-2010 societatea a înregistrat stornări ale achizițiilor intracomunitare inițiale în baza facturilor de stornare emise de societatea-mamă furnizoare denumite "credit note" pentru o parte din utilajele agricole nevândute, fără ca emiterea facturilor de stornare să fie impusă de rezilierea contractelor de vânzare-cumpărare și fără ca operațiunile să fie succedate de returnarea bunurilor, cum ar presupune, în mod normal, acest tip de operațiuni, în realitate utilajele fiind livrate, mai departe, către diverși beneficiari din România.

Având în vedere *relația de afiliere* dintre cele două societăți și perioada nefiresc de mare dintre momentul achizițiilor și momentul operațiunilor de stornare, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații reprezentantului legal al societății cu privire la scopul pentru care au fost achiziționate utilajele agricole, locul de livrare/de depozitare a utilajelor, motivul stornării după o perioadă îndelungată (2-3-4 ani) de la data achiziției, documente din care să reiasă refuzul total ori parțial privind cantitatea, calitatea ori prețul bunurilor, anularea totală ori parțială pentru livrarea bunurilor ca urmare a unui acord scris între părți etc.

La explicațiile solicitate în scris de organele de inspecție fiscală, reprezentantul legal al societății precizează:

- utilajele agricole au fost achiziționate în vederea revânzării;
- în perioada 01.01.2005-31.12.2009 între cele două societăți a fost în vigoare și contractul de comision încheiat în data de 20.12.2004, iar în data de 13.01.2010 a fost încheiat pe perioadă nedeterminată un contract general de distribuție;
- stornarea facturilor s-a efectuat ca urmare a înțelegerii părților cu privire la anularea livrărilor conform acordului scris, semnat de ambele părți în data de 21.05.2015;
- nu a fost cazul de retur de marfă datorat unor defecțiuni tehnice;
- livrarea bunurilor către clienții finali s-a efectuat de la ABC SRL.

Organele de inspecție fiscală au menționat că înregistrarea operațiunilor de stornare, fără existența unor contracte de vânzare-cumpărare în care să se stipuleze clauze clare de revenire în patrimoniul furnizorului FSB GmbH din Austria a utilajelor ce au făcut obiectul achizițiilor în urmă cu 1-5 ani, urmată de livrarea bunurilor pe teritoriul național presupune un tratament fiscal diferit de cel aplicabil în situația în care societățile n-ar fi fost afiliate, respectiv dacă livrarea bunurilor nu ar fi fost precedată de stornarea achizițiilor.

Astfel, dacă în prima ipoteză, societatea are posibilitatea să evite plata TVA, în cea de-a doua situație, în care o societate independentă nu se poate bucura de avantajul oferit de operațiunea de stornare, ar fi fost obligată la plata taxei.

*Dat fiind faptul că operațiunea de stornare a avut un evident caracter artificial, că scopul acesteia a fost, în realitate, asigurarea condițiilor necesare pentru evitarea plății TVA, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare o tranzacție care nu are scop economic potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și au considerat că societatea verificată a acționat ca un cumpărător-revânzător în cazul achizițiilor intracomunitare a utilajelor respective.*

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată, în mod intenționat și cu bună știință, a profitat din plin de relațiile de afiliere cu societatea-mamă pentru a evita împreună plata TVA, considerând că poate "fabrica" orice document în timpul inspecției fiscale cu pretenția ca acesta să fie luat în considerare cu efect retroactiv cu 6 ani în urmă, când stornările s-au efectuat pe bază de "acorduri verbale".

Totodată, în urma analizei informațiilor de la clienții finali ai utilajelor, a rezultat că toate demersurile în vederea achizițiilor au fost purtate cu reprezentanții ABC SRL, că bunurile "așa-zis revândute de societatea mamă" au fost în stare nouă de funcționare și au fost ridicate de la punctele de lucru ale ABC SRL.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de B2 lei pentru bunurile stornate formal prin așa-zisele "credit note", în condițiile în care societatea mamă nu mai avea nicio calitate asupra bunurilor livrate inițial, pentru diferența de Y lei constatând că reprezintă simple corecții de înregistrare a facturilor inițiale, motiv pentru care această din urmă sumă a fost admisă față de suma de H lei stabilită inițial.

Prin contestația formulată ABC SRL susține, în esență, că anularea livrărilor intracomunitare inițiale nu constituie o practică economică anormală, ci uzuală, că utilajele au fost vândute de societatea-mamă austriacă și că organele de inspecție fiscală nu au analizat detaliat fiecare operațiune în parte.

**În drept**, potrivit art. 128 și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme".

"Art. 138. - **Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:** [...]

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și **în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți** sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj".

În privința ajustării TVA, pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stabilește că:

"20. (1) **În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei**



impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.

**(2) Beneficiarii au obligația să ajusteze dreptul de deducere exercitat inițial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) și art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. a) - c) și e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru achizițiile intracomunitare”.**

În speță, societatea contestatoare ABC SRL (fostă PXR SRL) are ca asociat unic societatea FSB GmbH din Austria. În perioada 2005-2008 societatea a achiziționat, în vederea revânzării, utilaje-agricole de la societatea-mamă sub condiția de livrare ex-works, bunurile fiind transportate din Austria în România, recepționate în baza notelor de intrare-recepție și înregistrate în evidența contabilă ca mărfuri. Pentru aceste achiziții societatea și-a exercitat dreptul de deducere conform art. 146 din Codul fiscal prin mecanismul taxării inverse.

Ulterior, în perioada 2009-2010, societatea a înregistrat o serie de operațiuni de stornare a unora din achizițiile intracomunitare anterioare, operațiunile fiind considerate de organele de inspecție fiscală ca având un evident caracter artificial.

Punctual, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

1. Tractorul marca New Holland TSA135 număr serial ACP281280 – client final AF T1:

- a fost achiziționat de societatea PXR SRL cu factura nr. .... sub condiția de livrare ex works, utilajul fiind transportat din Austria la O... – C..., costul transportului fiind facturat către PXR SRL cu suma de .... euro inclusiv TVA;

- utilajul având 45 de ore de funcționare a fost predat de către PXR SRL către AF T1 cu proces-verbal de predare-primire încheiat în data de 08.08.2008;

- factura nr. ... a fost stornată cu credit-note nr. ....;

- între AF T1 și FSB GmbH a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. ...., părțile agreând ca livrarea-primirea mărfii să se facă pe bază de recepție la sediul unității vânzătorului, iar plata urmând a se face prin achitarea unui avans (din care .... euro direct în contul PXR SRL cu mențiunea ”în contul datoriei societății FSB GmbH față de PXR SRL) și plata unei singure rate până la data de 15.12.2008;

- societatea FSB GmbH a emis factura proforma avans nr. ... pentru suma de .... euro, o altă factură proforma nr..... pentru suma de ... euro și factura nr. ... în valoare de... euro sub condiția de livrare CIP C..., pe factură existând mențiunile ”conform contractului nr. ...” și ”transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor”;

2. Pluguri Mega Star 400 CX și trupițe:

- cu factura nr. .... FSB GmbH a vândut societății PXR SRL 5 bucăți pluguri Mega Star 400 CX cu seriile 86420, 86430, 86444, 86445 și 86461 în valoare unitară de .... euro/bucată, utilajele fiind transportate din Austria la C... în data de 16.12.2007, iar cu factura nr...../30.11.2008 3 bucăți trupițe adiționale pentru plug Delta 4 plus în valoare de .... euro/bucată, utilajele fiind transportate din Austria în România în data de 07.04.2008;

- FSB GmbH a emis sub același număr 280152 factura nr. .... pentru un lot de utilaje agricole în valoare gobară netă (după aplicarea rabatului de 35%) de .... euro

conținând 6 pluguri Mega Star 400 CX cu seriile 86420, 86430, 86444, 86445, 86446 și 86461 și un număr de 67 bucăți alte utilaje și piese agricole;

- cu credit-note nr. ....19.01.2009 au fost stornate două utilaje, respectiv: un plug Mega Star 400 CX cu seria 86420 – preț unitar ... euro/bucată și 1 trupiță adițională pentru plug Delta 4 plus în valoare de ... euro/bucată. La dosar există și un credit-note nr. ..../19.01.2009 prin care au fost stornate două utilaje, respectiv: un plug Mega Star 400 CX cu seria 86430 – preț unitar ... euro/bucată și 1 trupiță adițională pentru plug Delta 4 plus în valoare de ,, euro/bucată;

- cu factura nr. ..../14.01.2009 emisă de FSB GmbH către T2 SRL din S.... – C.... sub condiția de livrare CIP C.... au fost vândute 4 utilaje agricole, între care un plug cu 4 trupițe reversibil Delta seria 86420, pe factură existând mențiunile "conform contractului nr. ..../27.03.2008" și "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor". Între PXR SRL și clientul intern T2 SRL a fost încheiat procesul-verbal de predare-primire din 21.05.2008 pentru un plug Mega Cx 4 trupițe seria 86420;

- cu factura nr. ..../27.01.2009 emisă de FSB GmbH către AF T1 din J.... – C.... sub condiția de livrare CIP Călărași a fost vândut (pe lângă tractorul New Holland TSA135) și un plug cu 4 trupițe reversibil seria 86430, pe factură existând mențiunile "conform contractului nr. ...." și "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor";

### 3. Pluguri Chisel 8 rânduri:

- cu factura nr. ..../12.02.2008 FSB GmbH a vândut către PXR SRL 2 pluguri Chisel 8 rânduri în valoare de 15.080 euro (după aplicarea rabatului) și piese de schimb sub condiția de livrare ex-works;

- bunurile au fost transportate din Austria la C.... în data de 09.11.2007, societatea a întocmit notă de intrare-recepție în data de 27.02.2008 și a înregistrat în evidența contabilă plugurile în luna februarie 2008, iar piesele de schimb în luna noiembrie 2008;

- pentru pluguri au fost emise credit-note-urile nr. ....29.05.2009 și nr. ....19.06.2009;

- cu contrac.....290498/29.05.2009 societatea FSB GmbH a vândut societății T3 din T... – jud. T. mai multe utilaje agricole, între care un plug reversibil cu 7 trupițe sub condiția de livrare "CIP Customer", factura purtând mențiunile "conform contractului nr. 89/25.11.2008" și "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor";

- cu contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. ...15.12.2008 și factura nr. ..../19.06.2009 societatea FSB GmbH a vândut societății T4 din D... – jud. T. mai multe utilaje agricole, între care un plug reversibil cu 7 trupițe sub condiția de livrare "CIP Customer", factura purtând mențiunile "conform contractului nr. .../15.12.2008" și "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor";

### 4. Pluguri Chisel 8 rânduri:

- cu factura nr. ..../12.02.2008 FSB GmbH a vândut către PXR SRL 4 pluguri Chisel 8 rânduri în valoare de .... euro (după aplicarea rabatului) sub condiția de livrare ex-works;

- bunurile au fost transportate din Austria în România în data de 05.12.2007, societatea a întocmit notă de intrare-recepție în data de 27.02.2008 și a înregistrat în evidența contabilă plugurile în luna februarie 2008;

- pentru pluguri au fost emise credit-note-urile nr. .../29.05.2009 și nr. ..../19.06.2009;

- cu contractul de vânzare-cumpărare nr. .../18.09.2008 și factura nr. ..../30.11.2008 societatea FSB GmbH a vândut societății T5 din P.... – jud. T. mai

multe utilaje agricole, între care un plug reversibil cu 4 trupițe și un plug cu 3 trupițe sub condiția de livrare "CIP C...", factura purtând mențiunea "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor", dar utilajele au fost efectiv predate în comuna P...;

- cu contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. .../20.10.2009 și factura nr. .../30.09.2009 societatea FSB GmbH a vândut societății T6 SRL din M.... – jud. D... mai multe utilaje agricole, între care un plug cu 7 trupițe sub condiția de livrare "CIP Customer", factura purtând mențiunile "conform contractului nr. .../20.10.2009" și "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor";

#### 5. Tractor Case Puma 195 seria Z7BH50319:

- tractorul a fost vândut cu factura nr. .../26.02.2008 sub condiția de livrare ex-works, fiind transportat din Austria la Călărași în data de 08.11.2007;

- factura a fost stornată cu credit-note .../19.01.2009;

- între T7 SRL și FSB GmbH a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. .../15.10.2008 pentru un tractor Case Puma 195, părțile agreând ca plata să se facă prin achitarea unui avans (din care ... euro direct în contul PXR SRL cu mențiunea "în contul datoriei societății FSB GmbH față de PXR SRL") și plata a două rate;

- în factura nr. ..../31.10.2008 emisă către T7 SRL este înscrisă mențiunea "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor";

- utilajul cu seria Z7BH50319 având 20,1 de ore de funcționare a fost predat de către PXR SRL către T7 SRL cu proces-verbal de predare-primire încheiat în data de 17.10.2008;

#### 6. Tractor Case Magnum 280 seria Z7RZ01442:

- cu factura nr. .../26.02.2008 FSB GmbH a vândut către PXR SRL un tractor Case Puma 195 seria Z7RZ01442 sub condiția de livrare ex-works;

- tractorul a fost transportat din Austria la C..... în data de 19.12.2007 și a fost recepționat în data de 29.02.2008 ca fiind un tractor marca Case Magnum 280 seria Z7RZ01442;

- factura nr. .../26.02.2008 a fost stornată cu credit-note nr. .../15.01.2009;

- societatea FSB GmbH a încheiat cu societatea T8 SRL din R... – județul N.... un contract de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. ....03.12.2008 pentru un tractor Case Magnum 280, un plug cu 6 trupițe și o semănătoare, părțile agreând ca plata să se facă prin achitarea unui avans (din care ... euro direct în contul PXR SRL cu mențiunea "în contul datoriei societății FSB GmbH față de PXR SRL") și plata a trei rate;

- în factura nr. .../21.01.2010 emisă către T8 SRL pentru tractor și plug sunt înscrise mențiunile "conform contractului nr. .../03.12.2008" și "transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se va face după achitarea integrală a bunurilor";

- clientul T8 SRL a pus la dispoziție procesul-verbal de predare-primire din 26.11.2008 pentru punerea la dispoziție a tractorului Case Magnum 280 seria Z7RZ01442 de către FSB GmbH prin împuternicit R....;

- același tractor seria Z7RZ01442 a fost predat către T8 SRL în data de 04.04.2008 cu procesul-verbal de predare-primire de către PXR SRL prin director general R...;

#### 7. Combine New-Holland:

- cu factura nr. ..../27.02.2009 FSB GmbH a vândut societății PXR SRL mai multe bunuri conform listei anexate în valoare totală de ... euro sub condiția de livrare

ex works O... (sediul vânzătorului), între care și 2 combine New-Holland TC 56 HT în valoare de ..... euro, respectiv ... euro (valori pentru care societatea contestatoare susține că sunt diferențe de preț);

- în lista anexată facturii se face trimitere la facturile vechi emise încă din luna martie 2005, în cazul celor două combine fiind menționate facturile nr. .../23.06.2006 și nr. ..../10.07.2006;

- la dosarul cauzei se află facturile nr. ..../23.06.2006 și nr. ..../10.07.2006 prin care FSB GmbH a facturat societății PXR SRL 2 combine New-Holland TC 56 HT cu heder în valoare de ... euro (seria 809402035+159817023), respectiv ...euro (seria 809402045+159817026); pentru factura nr. .... există și nota de intrare-recepție în gestiunea PXR SRL nr. 2/03.08.2006;

- pentru cele 2 combine s-au întocmit documentele vamale în regim suspensiv - declarațiile vamale nr. .../28.06.2006 și nr. ..../03.08.2006 pe numele PXR SRL;

- combinele au făcut obiectul contractelor de leasing transfrontalier încheiate de societatea de leasing S... GmbH din Austria și beneficiarii de leasing T9 din N. – C.... și T10 SRL din C.... – C...., în care firma FSB GmbH apare ca furnizor și au fost facturate de FSB GmbH către T9 cu factura nr. ..../30.06.2006 (pentru combina cu seria 809402035+159817023) și către T10 SRL cu factura nr. ..../13.07.2006 (pentru combina cu seria 809402045+159817026);

- ulterior, cele două combine au fost returnate furnizorului FSB GmbH conform documentelor vamale vizate de Biroul vamal Călărași la data de 22.01.2008 – MRN 08RO.....65 și MRN 08RO.....73;

- cu factura nr. ..../31.07.2008 FSB GmbH a vândut societății PXR SRL mai multe utilaje agricole, prin care și o combină New-Holland TC 56 HT în valoare de .... euro, din nota de intrare recepție nr. 507/31.07.2008 reiesind că este vorba de combina cu seria 809402045;

- cu factura nr. .../31.07.2008 FSB GmbH a vândut societății PXR SRL mai multe utilaje agricole, prin care și o combină New-Holland TC 56 HT cu heder în valoare de .... euro, din nota de intrare recepție nr. 500/31.07.2008 reiesind că este vorba de combina cu seria 809402035;

- cu credit-note nr. ....30.09.2009 a fost stornată suma de ..... euro pentru 2 combine New-Holland TC 56 HT cu heder în valoare de .... euro (seria 809402035+159817023), respectiv .... euro (seria 809402045+159817026).

8. Constatări asemănătoare se regăsesc și în cazul celorlalte credit-note-uri emise de FSB GmbH către PXR SRL.

Astfel, din analiza documentației existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- *utilajele agricole au fost vândute de societatea-mamă FSB GmbH din Austria către societatea afiliată ABC SRL (fostă PXR SRL), fără a exista un contract de vânzare-cumpărare între părți, care să conțină clauze concrete referitoare la termene de livrare, condiții de plată, penalități pentru nerespectarea obligațiilor contractuale, condiții de returnare ori de anulare a livrărilor etc.;*

- *utilajele au fost vândute în majoritatea situațiilor sub condiția de livrare ex-works ..... (sediul vânzătorului), astfel că transportul lor din Austria în România a fost în sarcina cumpărătorului ABC SRL, aceasta suportând toate cheltuielile necesare aducerii utilajelor la depozitele cumpărătorului din România;*

- *facturile de livrare și notele de intrare-recepție a utilajelor sunt emise și/sau înregistrate în evidențele contabile ale ABC SRL cu decalaje de timp față de data când bunurile au sosit efectiv în România (spre exemplu, tractorul Case Puma 195 seria Z7BH50319 a sosit la C... în data de 08.11.2007, dar a fost facturat cu factura nr. .../26.02.2008), în unele situații existând atât autofacturi, cât și facturi înregistrate, stornate, repuse în evidența contabilă și fiscală cu întârziere;*

- nu există documente contabile operative care să permită urmărirea stocurilor utilajelor și identificarea fiecărui utilaj după seria de fabricație sau alte elemente de identificare (fișe de magazie etc.);

- după sosirea lor în România utilajele au fost ulterior vândute către diverși clienți din România (societăți agricole, societăți comerciale, persoane fizice autorizate etc.), în baza unor contracte de vânzare-cumpărare cu plata în rate încheiate direct în numele FSB GmbH reprezentată fie de directorul general F....., fie de împuternicit R...., ambii având atribuții de conducere și în cadrul ABC SRL (primul – administrator, al doilea – director general);

- pentru plata utilajelor au fost emise facturi proforme de avans ori facturi proforme pentru întreaga valoare din contract, în unele cazuri o parte din avans fiind achitată direct în contul PXR SRL (actuala ABC SRL);

- utilajele au fost predate clienților cu procese-verbale de predare-primire încheiate fie de PXR SRL – member of FSB GmbH prin salariații săi, fie de FSB GmbH prin împuterniciți, care erau salariații PXR SRL (spre exemplu, R....), în majoritatea cazurilor la sediile clienților;

- ulterior, facturile inițiale de livrare a utilajelor erau stornate prin credit-note-uri emise FSB GmbH și utilajele facturate de societatea austriacă către clienții finali cu date de facturare anterioare sau ulterioare emiterii facturilor de stornare (spre exemplu, plugul Mega Star 400 CX seria 86420 a fost vândut clientului intern T2 SRL cu factura din 14.01.2009, dar a fost stornat cu credit-note emis către PXR SRL în data de 19.01.2009, în condițiile în care utilajul fusese predat clientului de către PXR SRL încă din data de 21.05.2008);

- în toate facturile emise de FSB GmbH către clienții finali există mențiunea conform căreia transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se face numai după achitarea integrală a bunurilor;

- un caz aparte îl reprezintă utilajele (combinele) care au făcut obiectul contractelor de leasing transfrontalier încheiate de o societate de leasing austriacă cu beneficiarii interni T9 și T10 SRL și furnizor FSB GmbH, în care aceasta din urmă a emis facturi atât către beneficiari, cât și către PXR SRL, societatea contestatoare fiind cea care le-a supus formalităților vamale în regim suspensiv prin două declarații vamale depuse în 28.06.2006 și 03.08.2006, regim ce a fost încheiat cu întocmirea documentelor de retur a utilajelor în 22.01.2008, deși aceleași utilaje i-au fost refacturate în 31.07.2008, cu întocmirea documentelor de recepție; prin credit-note-ul emis în data de 30.09.2009 au fost stornate cele două utilaje, deși sumele stornate prezintă doar diferențe de preț facturate cu o altă factură în data de 27.02.2009.

Din cele de mai sus rezultă că cele două societăți au convenit asupra unui circuit al tranzacțiilor, în care bunurile (utilajele agricole) erau aduse din Austria în România prin achiziția lor în regim intracomunitar de către societatea contestatoare ABC SRL (fostă PXR SRL) și erau apoi puse la dispoziția diverșilor clienți prin încheierea unor contracte de vânzare-cumpărare cu furnizorul austriac FSB GmbH, care-și păstra dreptul de proprietate asupra bunurilor până la achitarea lor integrală de către clienți, deși bunurile erau deja vândute și în proprietatea ABC SRL, riscurile aferente fiind deja transmise din momentul preluării bunurilor de la sediul furnizorului din Austria (condiția de livrare ex-works .....), stornarea livrărilor/achizițiilor intracomunitare inițiale dintre furnizorul austriac și societatea contestatoare intervenind ulterior încheierii contractelor de vânzare-cumpărare.

Acest circuit nu ar fi fost posibil în lipsa relațiilor de afiliere 100% dintre furnizorul austriac – FSB GmbH – și societatea contestatoare ABC SRL și, contrar susținerilor contestatoarei, nu reprezintă defel o practică comercială normală între un furnizor și un cumpărător, ci, dimpotrivă, un aranjament pur artificial care nu corespunde realității economice, aceea că la momentul

**încheierii contractelor de vânzare-cumpărare și predării bunurilor către clienții finali bunurile erau deja în proprietatea și sub controlul contestatoarei, anularea livrărilor/achizițiilor prin emiterea de credit-note intervenind ulterior acestui moment.**

Prin punerea în practică a acestui circuit **s-a creat un avantaj fiscal în beneficiul societății contestatoare, care nu a mai colectat TVA pentru bunurile puse la dispoziția clienților, deși acestea îi aparțineau** (anularea achizițiilor și revenirea lor în patrimoniul societății-mamă intervenind ulterior, în lipsa unor prevederi contractuale care să reglementeze condițiile în care tranzacțiile inițiale puteau fi anulate) **și deși a suportat costurile și TVA aferentă inerente circuitului** – transportul bunurilor din Austria la depozitele din România și, ulterior, la sediile clienților din diverse localități din România, depozitarea bunurilor până la găsirea clienților, folosirea personalului propriu în vânzarea bunurilor etc.

Astfel, din analiza documentației din dosarul cauzei, apar ca întemeiate reținerile și considerațiile organelor de inspecție fiscală legate de circuitul bunurilor derulat de societatea contestatoare, în sensul că operațiunile de stornare au avut un evident caracter artificial, scopul acestora fiind asigurarea condițiilor necesare pentru evitarea plății TVA și că, în fapt, societatea verificată a acționat ca un cumpărător-revânzător în cazul achizițiilor intracomunitare a utilajelor agricole.

În privința motivațiilor societății din contestația formulată se reține că tranzacțiile ce au făcut obiectul operațiunilor de stornare sunt detaliate în situația centralizatoare există în dosar (număr și dată factură inițială, număr și dată factură stornare, număr și dată NIR, dată CMR, valoare document în lei și euro, TVA – lei, înregistrare contabilă, explicație documente, ce s-a întâmplat cu bunul, cu ce documente a fost livrat clientului), în raportul de inspecție fiscală fiind prezentate constatările și concluziile organelor fiscale pe baza situației centralizatoare. Faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat fiecare operațiune în parte, au făcut referiri neclare referitoare la perioada scursă între facturile inițiale și cele de stornare și nu au făcut referiri la aplicabilitatea măsurilor de simplificare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care aceste aspecte nu au fost prezentate de societatea contestatoare cu prilejul discuției finale. De altfel, *nici societatea contestatoare nu a prezentat în susținerea contestației analiza operațiunilor de stornare, tranzacție cu tranzacție, de natură să releve o altă situație de fapt, pentru una sau mai multe operațiuni, decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, motivarea contestatoarei vizând ansamblul operațiunilor, fără nicio delimitare sau analiză punctuală a lor.*

Referitor la voința părților și la faptul că acordul scris între părți în timpul inspecției fiscale se reține că în speță nu s-a pus problema *ad validitatem* cu privire la livrarea/achiziția bunurilor, societatea recunoscând prin contestație că acordul de voință al părților rezultă din facturile emise de furnizor și înregistrate în contabilitatea societății, ci problema ***ad probationem a anulării livrării/achizițiilor din punct de vedere al condițiilor contractuale în care putea interveni această anulare, de natură să releve acele situații care să justifice realitatea economică a anulării tranzacțiilor inițiale.*** Însăși formalizarea scrisă a acordului în timpul inspecției fiscale denotă faptul că și societatea contestatoare a recunoscut implicit lipsa probei pentru dovedirea îndeplinirii condițiilor prevăzute de art. 138 lit. b) din Codul fiscal pentru ajustarea TVA, mai exact **"ca urmare a unui acord scris între părți"**, așa cum este stipulat *expressis verbis* în textul de lege. Chiar și așa, **din simpla examinare a acestui acord reiese că acesta este vădit pro-causa**, în preambul făcându-se trimitere la o **"înțelegere verbală din data de 1 ianuarie 2009"** pentru anularea parțială

a livrărilor de bunuri din perioada 2006-2010, iar la obiectul acordului menționându-se doar data intrării lui în vigoare, fără nicio referire la persoanele între care s-a încheiat înțelegerea verbală, condițiile în care opera anularea parțială a livrărilor trecute (2006-2008), dar și viitoare (2009-2010), termenii operaționali și financiari ce însoțeau anularea acestor livrări.

Deși a invocat "normalitatea" anulării livrărilor intracomunitare, reglementată chiar de Instrucțiunile de aplicare a măsurilor de simplificare, societatea nu a explicat deloc motivele pentru care bunurile nu au fost livrate intracomunitar de furnizorul austriac direct clienților finali din România, iar pentru contribuția adusă în derularea tranzacțiilor să fie remunerată în baza contractului de comision aflat în derulare la momentul tranzacțiilor, ci au fost livrate și achiziționate intracomunitar de ea însăși pentru ca, în perioada următoare, să fie puse la dispoziția clienților finali prin încheierea de contracte de vânzare-cumpărare în numele furnizorului austriac și, ulterior ori concomitent, livrările/achizițiile intracomunitare pentru bunurile respective dintre societate și furnizorul austriac să fie anulate, pentru ca aceleași bunuri să facă obiectul unor livrări/achiziții intracomunitare directe dintre furnizorul austriac și clienții finali din România. În acest sens se reține că exemplul invocat din Instrucțiuni – cazul 7 referitor la anularea unui contract de vânzare-cumpărare după livrare privește operațiuni economice și comerciale reale și nu aranjamente artificiale, care nu ar fi fost posibile în absența relațiilor de afiliere totală între societate și furnizorul austriac – societatea-mamă FSB GmbH.

Astfel, se reține că motivațiile ABC SRL din contestație nu schimbă cu nimic constatările organelor de inspecție fiscală și **"ocolesc" fondul concluziilor acestora în privința caracterului artificial al operațiunilor de stornare și al avantajului fiscal creat prin evitarea plății (colectării) TVA pentru bunuri puse la dispoziția clienților la momentul când aceasta dispunea deja de ele ca și un proprietar**, organul de soluționare fiind ținut în analiza cauzei de motivațiile aduse de contestatoare în raport de constatările și concluziile organelor fiscale emitente ale actului atacat și de documentele existente la dosarul cauzei, în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".

Or, prin contestația formulată societatea ABC SRL **nu a adus niciun argument care să justifice, pe de o parte, faptul că circuitul bunurilor, așa cum s-a desfășurat faptic, corespunde realității economice, iar pe de altă parte, că nu a obținut niciun avantaj fiscal în urma derulării acestui circuit.**

Astfel, contestatoarea *nu justifică în niciun fel motivele pentru care proprii săi reprezentanți (administrator, director general) încheiau contracte de vânzare-cumpărare cu clienții în numele furnizorului și nu în nume propriu, deși utilajele agricole respective îi aparțineau în urma achizițiilor intracomunitare realizate în scop de revânzare, după cum recunoaște în nota explicativă dată la solicitarea organelor fiscale.* Mai departe, *societatea nu prezintă nicio dovadă obiectivă că, deși a acceptat anularea tranzacțiilor inițiale prin înregistrarea credit-note-urile emise de furnizor, a întreprins demersuri pentru recuperarea costurilor efectuate până la momentul anulării – transportul bunurilor de la sediul furnizorului în România, depozitarea acestora, găsirea clienților, transportul și predarea bunurilor către clienți etc. –, ori că a fost remunerată în vreun fel de furnizor pentru activitatea desfășurată*

în beneficiul acestuia până la momentul anulării tranzacțiilor pentru bunurile în discuție.

Cum principiul interzicerii abuzului de drept dezvoltat de jurisprudența europeană în materie (Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax, C-255/02, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch s.r.o., C-504/10, Hotărârarea din 20 iunie 2013, Paul Newey, C-653/11 ș.a.) interzice aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, efectuate în scopul unic de a obține avantaje fiscale, organele fiscale au fost îndreptățite să restabilească situația care ar fi existat în lipsa operațiunilor de stornare în discuție și să colecteze TVA pentru bunurile puse la dispoziția clienților finali de către societatea contestatoare ABC SRL.

În consecință, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

### 3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de C lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA stabilita in urma inspectiei fiscale, in conditiile in care prin prezenta s-a respins contestația societății cu privire la debitul respectiv.*

**În fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X vvv/tt.tt.mm organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de B lei, ceea ce a condus la stabilirea de majorări/dobânzi de întârziere aferente în sumă de C1 lei calculate pe perioada 26.02.2009-31.05.2014 și penalitati de intarziere aferente de 15% în suma de C2 lei.

**În drept**, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".



"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit căroră societatea ABC SRL datorează diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Pentru considerentele arătate si în temeiul art. 11 alin. (1), art. 128 alin. (1) și alin. (2), art. 137 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. b) și art. 138 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 20 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 213 alin. (1) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

## DECIDE

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X vvv/tt.tt.mm, emisă in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X yyy/tt.tt.mm de către D.G.R.F.P.B. - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii pentru TVA și accesorii aferente în sumă de **A lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac si poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel Bucuresti.