

DECIZIA NR. 1454/3063/2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, județul X,
înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16519/2017, respectiv sub nr. 13918/2017 și
reînregistrată sub nr. 35019/2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Serviciul inspecție fiscală persoane juridice nr. 1, prin adresa nr. 4489/10.11.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 35019/14.11.2017, cu privire la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X/570/2000, având domiciliul fiscal în mun. X, Calea Șurii Mari, nr. 20, jud. X, ca urmare a încetării motivului care a determinat suspendarea.

În cauză, prin Decizia nr. 1262/2017, D.R.G.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații a dispus suspendarea soluționării cauzei cu privire la TVA în sumă totală de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-X/16.03.2017, contestată de SC X SRL, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor menționate în decizia mai sus menționată.

Prin adresa nr. 4489/10.11.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 35019/14.11.2017, A.J.F.P. X, a înștiințat cu privire la faptul că prin Încheierea penală nr. X/CP/30.10.2017 pronunțată de Tribunalul X, definitivă, s-a dispus respingerea plângerii formulate de A.J.F.P. X împotriva Ordonanței din 28.06.2017 (pronunțată în dosarul penal nr. X/P/2014) și a Ordonanței din 16.08.2017 (pronunțată în dosarul nr. X/II/2/2017) în sensul că soluțiile dispuse prin acestea au fost menținute.

La dosarul contestației se află anexate copii după Încheierea penală nr. X/CP/30.10.2017 pronunțată de Tribunalul X, Ordonanța din 28.06.2017 (pronunțată în dosarul penal nr. X/P/2014) și Ordonanța din 16.08.2017 (pronunțată în dosarul nr. X/II/2/2017).

Contestația, înregistrată la D.G.F.P. Brașov sub nr. 13918/2017, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017 și **are ca obiect TVA în sumă totală de X lei.**

Totodată prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 136893/2017, și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16519/2017, societatea se îndreaptă împotriva *Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2017, respectiv împotriva sumei totale de A lei* reprezentând:

- D lei dobânzi aferente TVA
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/13.04.2017, **20.03.2017** respectiv data de **26.04.2017**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestațiilor, de **20.04.2017** (data poștei conform ștampilă aplicată pe plicul anexat la dosar) respectiv **23.05.2017** (data înregistrare la A.J.F.P. X).

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau*

mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.” și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- A.J.F.P. X, vizând obligații fiscale care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. Brașov, se va proceda la conexarea dosarelor.

Contestațiile sunt formulate prin administrator AH și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și (2) și 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X.

1.1. Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13918/2017 și reînregistrată sub nr. 35019/2017, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/16.03.2017 emisă de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017.

Referitor la TVA colectată, în contestația formulată petenta afirmă că a respectat dispozițiile legale în vigoare, atât pe cele naționale cât și pe cele comunitare și că a prezentat toate documentele aferente acestor tranzacții, documente care sunt conforme și care confirmă realitatea tranzacțiilor și livrărilor.

Petenta face trimitere la art. 128 alin. (1) și (2) și 143 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și susține că a justificat scutirea de TVA prin prezentarea documentelor prevăzute în Ordinul 2222/2006, respectiv facturi care au înscris codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA al clientului, precum și cu CMR-urile care au dovedit că transportul a fost efectuat în Ungaria, aceste bunuri părăsind efectiv teritoriul național.

Contestatară precizează că în data de 23.08.2010, a încheiat cu SC Ph SRL, în calitate de vânzător, un contract de vânzare-cumpărare, având ca obiect cartele telefonice prepay, în condiții negociate, acest contract încheindu-se la momentul efectuării tuturor verificărilor necesare pentru derularea în condiții legale a relațiilor comerciale. Conform obligațiilor asumate de vânzătorul SC Ph SRL, pentru mărfurile livrate către clienții externi, acesta va întocmi în numele cumpărătorului facturile externe și va asigura și organiza transportul mărfii la sediul acestora.

Astfel, în conformitate cu prevederile contractuale, urmare a comenzilor transmise și după verificarea de către SC X SRL în sistemul VIES a validității codului de înregistrare în scopuri de TVA comunicat de clienții maghiari, vânzătorul SC Ph SRL a întocmit facturile externe către societăți comerciale aflate pe teritoriul Ungariei. De asemenea, vânzătorul SC Ph SRL se obligă să expedieze marfa direct de la sediul său din Cluj Napoca către clienții externi, contractând și suportând transportul pe destinația Cluj Napoca - sediul clienților din Ungaria.

Societatea afirmă că a justificat livrările de cartele telefonice prepay prin contractele de vânzare-cumpărare, încheiate cu societăți comerciale de pe teritoriul Ungariei, facturi de achiziție, facturi externe, documentele de transport internațional întocmite de SC MT SRL, în care se regăsesc atât semnăturile, cât și ștampilele clienților externi, care au ca scop confirmarea primirii mărfii de către societățile maghiare.

Petenta consideră că nu i se poate imputa ei faptul că societățile maghiare nu și-au declarat toate operațiunile, că nu au fost găsite la sediul social declarat, că nu au pus la dispoziția organelor fiscale documente justificative și nici neregulile constatate la firma de

transport.

I.2. Totodată, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 16519/2017 S.C. X S.R.L. solicită ca toate argumentele aduse prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1553/2017 să fie considerate și pentru Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/13.04.2017 emisă de către A.J.F.P. X, în conformitate cu legislația în vigoare și cu principiul de drept „accesoriul urmează principalul”.

II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., TVA în sumă de X lei, perioada verificată fiind 01.12.2010-30.09.2016.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală, în perioada verificată SC X SRL a obținut venituri în principal din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone), precum și din vânzarea cu amănuntul a pieselor auto prin intermediul sediului social și al punctului de lucru din municipiul Deva, str. S, nr. 1A. Totodată, SC X SRL a obținut venituri din prestări servicii de închiriere a unor mijloace fixe (autovehicule), în beneficiul unor clienți interni (GM SRL).

Ca și activitate secundară, în perioada decembrie 2010 - decembrie 2012, contribuabilul verificat comercializează cartele telefonice de reîncărcare prepay, ale operatorilor de telefonie mobilă Orange Romania, Vodafone Romania și Cosmote Romania, înregistrând în evidența contabilă livrări intracomunitare de mărfuri în regim de scutire de TVA în sumă totală de B lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/16.03.2017 care face obiectul prezentei contestații, organele de control precizează că în perioada decembrie 2010- decembrie 2012, contribuabilul verificat a efectuat livrări de cartele telefonice de reîncărcare prepay ale operatorilor de telefonie mobilă Orange Romania, Vodafone Romania și Cosmote Romania, înregistrând în evidența contabilă livrări intracomunitare de mărfuri în regim de scutire de TVA în sumă totală de B lei către patru societăți din Ungaria. Aceste tranzacții au fost analizate de către organele de inspecție fiscală în anul 2014, prilej cu care a fost încheiat Procesul verbal nr. 290481/13.10.2014 prin care s-a stabilit că SC X SRL a adus un prejudiciu bugetului de stat în sumă totală de T lei (TVA și accesoriile aferente, calculate până la data de 08.10.2014). Întrucât au fost constatate fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, organele de inspecție au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X sesizare penală împotriva d-lui HA, în calitate de administrator al societății verificate.

În vederea stabilirii realității livrărilor intracomunitare de mărfuri înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, pe relația MD→Ph→X→Ungaria, organele de inspecție fiscală au transmis către D.G.F.P. Cluj – A.I.F. solicitări pentru efectuarea de controale încrucișate la SC Ph SRL (pentru verificarea realității livrărilor de cartele telefonice prepay) și la SC MT SRL (pentru verificarea realității efectuării transportului intracomunitar de cartele telefonice prepay).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control competente au transmis Procesele verbale de control încrucișat nr. 47132/31.01.2012 (întocmit la SC Ph SRL- unicul furnizor de cartele telefonice prepay al SC X SRL) și nr. 46366/ 25.01.2012 (întocmit la SC MT SRL- principalul transportator înscris în CMR-urile anexate facturilor de livrări intracomunitare emise de SC X SRL).

Din documentele prezentate de SC X SRL, coroborat cu informațiile transmise ca urmare a verificărilor încrucișate, organele de control au concluzionat că livrarile intracomunitare de mărfuri în sumă totală de B lei, înregistrate în evidența contabilă a societății verificate în perioada 01.12.2010- 31.12.2012, reprezintă livrări intracomunitare fictive de mărfuri (livrarile intracomunitare nefiind efectuate în fapt), care nu au un conținut economic real, respectiv nu au un scop economic.

Ca urmare a operațiunilor descrise mai sus, organele de inspecție au stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de X lei (B lei x 24%).

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.04.2017, organe fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au calculat în sarcina S.C. X S.R.L. accesorii în sumă totală de A lei, din care:

- D lei dobânzi aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Potrivit anexei la Decizia X/13.04.2017, documentul prin care au fost individualizate obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii este Decizia de impunere nr. F-X/16.03.2017, comunicată organului fiscal competent cu administrarea creanțelor fiscale în data de 30.03.2017.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de administrare fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la TVA colectată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele abilitate, este dacă societatea beneficiază de scutirea de TVA aplicabilă livrărilor intracomunitare de bunuri, în condițiile în care aceasta nu a demonstrat că bunurile au părăsit teritoriul național.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 14.12.2016- 06.03.2017, la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2010- 30.09.2016 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2010- 30.09.2016.

În urma verificărilor s-a constatat că în perioada decembrie 2010- decembrie 2012, contribuabilul verificat a efectuat livrări de cartele telefonice de reîncarcare prepay ale operatorilor de telefonie mobilă Orange România, Vodafone România și Cosmote România, înregistrând în evidența contabilă livrări intracomunitare de mărfuri în regim de scutire de TVA în sumă totală de B lei, echivalentul a X EUR, către patru societăți din Ungaria, după cum urmează:

- livrări către TH KFT– HU X în sumă de X lei, echivalentul a X EUR;
- livrări către DK KFT– HU X în sumă de X lei, echivalentul a X EUR;
- livrări către TT KFT– HU X în sumă de X lei, echivalentul a X EUR;
- livrări către SH KFT- HU X în sumă de X lei, echivalentul a X EUR.

Din documentele prezentate de SC X SRL, coroborat cu informațiile transmise ca urmare a verificărilor încrucișate și solicitărilor de informații, organele de control au stabilit că pentru livrările intracomunitare de mărfuri în sumă totală de B lei, înregistrate în evidența contabilă a societății verificate în perioada 01.12.2010- 31.12.2012, societatea verificată nu poate prezenta documente justificative care să probeze că bunurile au fost transportate din România în spațiul intracomunitar, constatând că tranzacțiile reprezintă livrări intracomunitare pentru care nu s-a dovedit realitatea, și care au fost înregistrate în evidențele contabile cu scopul de a se diminua obligațiile fiscale datorate bugetului de stat. Drept urmare, în urma inspecției fiscale a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă totală de X lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 128 alin. (9) și ale art. 143 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada decembrie 2010- decembrie 2012, conform căroră:

„art. 128 Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152²;

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

coroborate cu prevederile art. 10 alin. (1) din Anexa 1 la OMFP nr. 2222/2006 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)- i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„art. 10

(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) *factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;
și, după caz,

c) *orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”*

Conform prevederilor legale mai sus citate, se reține că livrările intracomunitare reprezintă o livrare de bunuri care sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru și că aceste operațiuni sunt scutite de TVA dacă livrarea se efectuează către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă sunt îndeplinite condițiile și sunt prezentate documentele prevăzute prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Documentele obligatorii necesare pentru a se justifica scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, prevăzute în Ordinul 2222/2006 antecitat, sunt factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de Codul fiscal și în care se va înscrie codul de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru și documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei se reține că, în speță, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la livrările intracomunitare de mărfuri înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, pe relația MD→Ph→ X→ Ungaria, organele de inspecție fiscală au transmis către D.G.F.P. Cluj – A.I.F. solicitări pentru efectuarea de controale încrucișate la SC Ph SRL (pentru verificarea realității livrărilor de cartele telefonice prepay) și la SC MT SRL (pentru verificarea realității efectuării transportului intracomunitar de cartele telefonice prepay).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control competente au transmis Procesele verbale de control încrucișat nr. 47132/31.01.2012 (întocmit la SC Ph SRL- unicul furnizor de cartele telefonice prepay al SC X SRL) și nr. 46366/25.01.2012 (întocmit la SC MT SRL- principalul transportator înscris în CMR-urile anexate facturilor de livrări intracomunitare emise de SC X SRL), în care consemnează:

1) În perioada 17.01-30.01.2012 a fost efectuat un control încrucișat la SC Ph SRL X, control care a avut ca obiect verificarea realității tranzacțiilor derulate de această societate cu partenerul X SRL (SC Ph SRL a întocmit facturi de livrare cartele prepay către X SRL și este înscris ca transportator într-un singur CMR, anexat facturii emisă de X SRL pentru livrări intracomunitare de mărfuri către SH KFT Ungaria, în valoare de X lei în decembrie 2012), constatările fiind înscrise în Procesul verbal de control nr. 47132/31.01.2012.

În procesul verbal întocmit, organele de control au reținut următoarele:

- între furnizorul de cartele telefonice Ph SRL și X SRL, s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare în data de 23.08.2010;
- cartelele telefonice prepay care au fost comercializate către SC X SRL, au fost achiziționate în scopul revânzării de la SC MD SRL Cluj-Napoca și de la SC SR SRL;
- facturile externe (invoice) pentru clienții maghiari, au fost întocmite de către SC Ph SRL, în numele societății X SRL, iar seria și numărul de document înscris în factură au fost comunicate societății din Cluj de către departamentul de contabilitate al firmei din X;
- în procesul verbal se precizează că reprezentanții X SRL au cunoștință de clienții finali din Ungaria, dar nu s-au întâlnit cu aceștia.

2) În perioada 09.01.2012 – 24.01.2012 a fost efectuat un control încrucișat la **SC MT SRL** Cluj Napoca ce a avut ca obiect verificarea realității serviciilor de transport intracomunitar înscrise în CMR-urile întocmite de către această societate, constatările fiind înscrise în Procesul verbal de control nr. 46366/25.01.2012. SC MT SRL este înscris ca transportator în 31 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL, după cum urmează:

- 7 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL către TH KFT, în valoare de X lei (perioada decembrie 2010 - ianuarie 2011);
- 5 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL către DK KFT, în valoare de X lei (ianuarie 2011 - martie 2011);
- 19 CMR-uri anexate facturilor emise de X SRL către TT KFT, în valoare de X lei (iunie 2011 - noiembrie 2011).

În urma controlului efectuat au rezultat următoarele:

- între furnizorul de cartele telefonice Ph SRL și transportatorul MT SRL, s-a încheiat un contract de colaborare în data de 09.08.2010;
- cantitatea de marfă transportată de către MT SRL (cartele prepay), avea de regulă până la 20 kg, iar mijloacele de transport utilizate preponderent erau două autoutilitare de 3,5 tone;
- conform foilor de parcurs prezentate organelor de inspecție fiscală din cadrul DGFP Cluj, intervalul orar în care se desfășura transportul a fost 17– 24, drept pentru care „predarea” cartelelor telefonice ar fi avut loc în jurul orelor 20– 21, în diferite parcări ale unor supermarketuri, dar niciodată în timpul programului normal de lucru al clienților;
- locul de descărcare al cartelelor prepay, pe teritoriul Ungariei, conform celor menționate de către reprezentantul firmei de transport, a fost preponderent în diferite parcări, în zone comerciale (Lidl, Tesco Debrecen, Tesco Mateszalka) sau chiar lângă drumul național și nu în spațiile deținute de către cumpărătorii maghiari, respectiv I.P KFT, TT KFT, TH KFT, DK KFT, așa cum este înscris în documentele CMR;
- SC MT SRL nu a încheiat contracte de asigurare cu societăți de profil pentru asigurarea mărfurilor “transportate la extern”;
- în perioada supusă verificării, transportatorul MT SRL, nu a putut prezenta organelor de control documente de achiziție pentru combustibil de pe teritoriul Ungariei, vignete emise de autoritățile maghiare, precum și pentru alte achiziții necesare efectuării serviciilor de transport intracomunitar;
- administratorul societății, în persoana domnului GS, a declarat prin Nota explicativă dată în fața organelor de control în data de 24.01.2012, că serviciile de transport intracomunitar au fost efectuate de către el, persoana fiind înscrisă și în Ordinele de deplasare întocmite de către societate;
- din analiza efectuată asupra foilor de parcurs și a bonurilor de carburant atașate la procesul verbal sus menționat, s-au constatat mai multe neconcordanțe între data, locația

și ora alimentării înscrise pe bonurile de alimentare cu combustibil și informațiile înscrise în foile de parcurs. Spre exemplu la cursa efectuată în data de 01.02.2011, cu auto CJXT, pe ruta Cluj Napoca (plecare: 16.00) – Mateszalka (sosire ora 20.00) și retur, client DK, este atașat un bon de carburant pentru auto CJXT în localitatea Cluj, str. Calea Turzii, nr. 257, din data de 01.02.2011, la ora 18.55.

- din punct de vedere economic nu se justifică efectuarea unor transporturi de volum și greutate mică (cartele telefonice – de regulă până la 20 kg) cu autoutilitare de 3,5 tone, care în zilele respective, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală nu au efectuat și alte livrări în Ungaria.

De asemenea, organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală că în luna august 2011, autoritățile fiscale maghiare au înaintat către autoritatea fiscală română, un formular SCAC 2004, solicitând un schimb spontan de informații și prin care au informat despre faptul că în urma unor verificări la operatorul maghiar **IP KFT**, au rezultat următoarele:

- începând cu data de 22.06.2010, societatea maghiară desfășoară activitate economică având ca obiect de activitate comerțul en-gros de echipamente electrice și de telecomunicație;
- din analiza raportului VIES, precum și din declarațiile fiscale depuse de către operatorul maghiar, s-a constatat că acesta a declarat o achiziție intracomunitară de bunuri (cartele telefonice prepay) în trimestrul III 2010, în valoare de X euro, de la X SRL X;
- există suspiciunea că tranzacțiile comerciale înscrise în facturile emise de X SRL nu au avut loc și că aceste operațiuni nu au fost reale;
- conform declarației dată de dl. NR, tranzacția între cele două societăți a fost intermediată prin telefon, a comandat cartelele telefonice, iar după ce a efectuat plata acestora, s-a deplasat cu autoturismul personal în România, de unde a preluat aceste cartele telefonice și documentele întocmite de societatea română. Conform celor menționate de către dl. R, preluarea cartelelor telefonice a avut loc în România, „unde va pe drum”;
- contribuabilul maghiar nu a completat niciun document, mai mult precizează că nu recunoaște marca ștampilei aplicată pe documnetele CMR și nu cunoaște transportatori indicați în documentele CMR;
- achiziția intracomunitară declarată de către operatorul maghiar de la SC X SRL nu a fost reală, mărfurile nu au fost transportate în Ungaria, iar documentele de transport anexate facturilor nu confirmă realitatea transportului;
- reprezentantul societății maghiare declară că mărfurile achiziționate au fost revândute ulterior în România, în anul 2011, transportul acestora fiind efectuat de dl. R cu mașina personală din România în Ungaria și înapoi din Ungaria în România.

Deoarece respectivele cartele se adresează persoanelor care dețin cartele preplătite emise de operatorii de telefonie mobilă din România, iar tranzacțiile intracomunitare cu cartele de telefonie declarate de SC X SRL au cumulat valori importante, s-au solicitat controale încrucișate și informații tip "SCAC 2004", atât de la I.P Kft, cât și de la alți trei clienți din Ungaria, constatându-se următoarele:

a) În legătură cu I.P Kft. în răspunsul formulat de către organele fiscale maghiare acestea precizează următoarele:

- nu este dovedit faptul că livrările de bunuri indicate pe facturi au fost efectuate între părțile înscrise în facturi;
- nu este dovedit că operatorul maghiar a cumpărat într-adevăr cartele telefonice și că acestea au intrat pe teritoriul maghiar;
- managerul companiei maghiare a declarat că nu-i cunoaște pe cei care au emis facturile, nu poate specifica persoana care a predat facturile și nu știe unde este sediul SC X SRL;

- contribuabilul maghiar a declarat în sistemul VIES, achiziții intracomunitare de bunuri de la X SRL, în trim. III 2010, în valoare de X euro, dar a transferat în contul firmei din X suma de X+ euro;

- reprezentantul societății maghiare dl. RN declară că în anul 2011 a dus mărfurile în România cu scopul de a le revinde, dar nu poate menționa identitatea clienților și nu a înregistrat și declarat livrări intracomunitare către clienți din România. Acesta a mai precizat că a transportat bunurile cu mașina personală din România în Ungaria și înapoi din Ungaria în România dar nu a prezentat niciun document care să susțină această afirmație;

- Conform celor declarate de către reprezentantul legal al societății I.P Kft, organele fiscale maghiare apreciază că transportul cartelelor telefonice din România în Ungaria și înapoi în România, nu este rațional, că documentele sunt inconsecvente și incomplete;

- Contul bancar prin care au fost efectuate plățile către SC X SRL era alimentat cu valută numai prin depuneri de numerar de la persoane fizice, și anume RN și KV (reprezentant legal al TH Kft.)

b) Referitor la **TH Kft HUX**, din răspunsul formulat de către organele fiscale maghiare au rezultat următoarele:

- Societatea maghiară nu funcționează la sediul social declarat iar reprezentantul legal al acesteia, dl. KV, nu a putut fi contactat la sediul social. Acesta nu figurează cu adresa de domiciliu înregistrată în Ungaria;
- Societatea are sediul social într-un spațiu închiriat, respectiv într-o clădire de birouri, unde nu este cunoscută de către firmele care funcționează în imobilul amenajat pentru birouri, iar reprezentantul societății nu s-a prezentat niciodată la adresa respectivă. Societatea maghiară nu este nici proprietarul și nici chiriașul biroului de la adresa sediului declarat;
- Societatea maghiară a depus declarații fiscale doar în semestrul II 2010, dar nu se poate verifica dacă cele declarate sunt conforme cu realitatea;
- TH Kft nu deține puncte de lucru;

În concluzia răspunsului formulat, autoritatea fiscală maghiară precizează că TH Kft nu desfășoară nici o activitate economică pe teritoriul Ungariei și că codul de TVA al companiei a fost anulat în data de 05.12.2011.

c) Referitor la **TT Kft HUX** organele fiscale maghiare au transmis că s-a sustras de la efectuarea verificărilor financiar- fiscale, respectiv că:

- reprezentanții legali ai societății TT, nu au dat curs invitațiilor transmise de inspectorii fiscali de a se prezenta la sediul acestora pentru a furniza informații;
- administratorul firmei maghiare a fost dl. ST, cetățean român, cu domiciliul în Baia Mare;
- sediul social al TT Kft. a fost declarat în apartamentul închiriat de la societatea de contabilitate S Kft;
- dl. ST a reziliat contractul de închiriere a spațiului în data de 09.02.2012, a încetat colaborarea cu societatea de contabilitate și totodată i-a anunțat că are de gând să lichideze firma;
- reprezentantul societății de contabilitate a declarat inspectorilor fiscali că documentele primare și contabile ale societății au fost predate domnului ST în data de 09.02.2012.

În anul 2014, autoritățile maghiare transmit formularul SCAC 2004 în care precizează referitor la TT Kft că în timpul auditului efectuat la această societate au fost prezentate facturi de vânzări către BD din Italia, încasate cu cash, și pentru care nu au fost prezentate documente de transport.

d) În legătură cu **DK Kft. HUX**, autoritățile fiscale maghiare au comunicat că:

- nu s-a reușit să se ia legătura cu reprezentantul legal al societății maghiare deoarece acesta este cetățean român și nu locuiește în Ungaria, dar au intrat în legătură cu reprezentantul de vânzări în persoana dl. PO;

- documentele puse la dispoziția organelor de control nu fac dovada că operațiunea de vânzare/ cumpărare de cartele pre-pay a avut loc, dar din evidența contabilă a societății maghiare rezultă că, aceste cartelele telefonice sunt revândute către cetățeanul italian BD care ridică personal aceste mărfuri. Facturile externe întocmite pentru clientul BD nu au fost semnate de primire și au fost încasate de societatea maghiară prin depunerea în numerar a contravalorii acestora, în contul curent al DK de către reprezentantul de vânzări PO. Ulterior acestor depuneri de numerar s-au efectuat plăți către furnizorul X SRL;
- în vederea clarificării realității tranzacțiilor efectuate între societatea maghiară și clientul italian, autoritatea fiscală maghiară a solicitat informații autorității fiscale italiene.

În anul 2013, autoritățile maghiare transmit în completare formularul SCAC 2004 în care precizează referitor la DK Kft. că autoritatea fiscală italiană nu a putut obține nicio dovadă care să probeze că bunurile ar fi fost revândute către compania italiană. Totodată, se precizează că clientul italian BD nu mai figurează în registrul de rezidență italiană, iar contabilul societății italiene (BD) declară că nu a primit nicio factură de la DK Kft.

În legătură cu **SH Kft. HUX**, organele de control precizează că autoritatea fiscală maghiară a întocmit către autoritatea fiscală română o solicitare de informații privind tranzacțiile comerciale desfășurate între X SRL ROX și operatorul maghiar SH KFT HU X, deoarece societatea din Ungaria nu declară achiziții intracomunitare, nu a furnizat documentele contabile solicitate și nu desfășoară activități economice pe teritoriul Ungariei. Aceștia menționează totodată că există îndoieli asupra tranzacțiilor, transporturilor și decontărilor aferente operațiunilor comerciale derulate între cele două societăți.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea din România a înregistrat în evidența contabilă o livrare intracomunitară de bunuri, în luna decembrie 2012, în valoare de X lei, pe care o cuprinde în declarația recapitulativă 390 și în decontul de TVA pentru luna decembrie 2012.

Contravaloarea facturii emisă în numele SC X SRL, a fost încasată integral de societate prin virament bancar.

Cartelele prepay comercializate către partenerul maghiar, au fost achiziționate de către societatea verificată, în scopul revândării, de la SC Ph SRL Cluj-Napoca.

Din analiza documentului de transport (CMR) atașat facturii externe întocmită pentru livrarea intracomunitară de bunuri, organele de inspecție fiscală au constatat că firma responsabilă cu transportul mărfurilor pe ruta Cluj-Napoca (sediul firmei Ph SRL) - Ungaria, a fost SC Ph SRL din Cluj-Napoca, mijlocul de transport utilizat fiind autoturismul Mitsubishi Cuow cu numărul de înmatriculare CJXSA, aparținând societății comerciale SC AP SRL.

Din examinarea contractului de vânzare/cumpărare încheiat cu SH Kft la data de 19.11.2012, rezultă că reprezentantul legal al partenerului maghiar este cetățeanul român CS.

Se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/16.03.2017, care a stat la baza deciziei contestate, organele de inspecție fiscală sesizează că aceste cartele telefonice prepay pot fi utilizate doar în rețelele de telefonie mobilă a operatorilor români care le-au emis, respectiv Orange România, Vodafone România și Cosmote România, sau în sistem roaming, dar tot pentru numere de telefon din rețelele mai sus menționate. Totodată aceștia precizează că utilizarea cartelelor prepay în afara României se poate face în condiții excepționale, iar livrarea lor în Ungaria nu are un suport real și economic. Acest aspect a fost confirmat de către operatorii de telefonie mobilă mai sus menționați, care în cadrul unor verificări fiscale similare au precizat că utilizarea cartelelor prepay în roaming este total nerentabilă din cauza costurilor ridicate.

La dosarul cauzei se află în copie Încheierea penală nr. X/CP/30.10.2017 pronunțată de Tribunalul X în Dosarul nr. X/85/2017, prin care este menținută Odonanța de clasare din 28.06.2017, și în care se precizează că nu au rezultat probe certe privind fictivitatea operațiunilor comerciale.

Totodată se reține că din probatoriul administrat de cu ocazia cercetărilor efectuate pe latura penală, nu s-a confirmat faptul că aceste cartele prepaid au intrat pe teritoriul Ungariei. Astfel, din analiza Ordonanței primprocurorului din data de 28.06.2017, reies următoarele:

- martorul KV, administratorul TH declară că a recepționat cartelele la sediul societății din Ungaria, prin intermediul unei firme de curierat (se reține că transportatorul MT SRL nu este o firmă de curierat, ci este o societatea de transport de marfă), iar ulterior aceste cartele au fost revândute către societăți din România (în declarația dată în fața organelor de cercetare penală KV nu precizează denumirile societăților comerciale din România care ar fi cumpărat cartelele telefonice și nu prezintă documentele de livrare - facturi a acestor cartele și modul de încasare a acestor livrări de mărfuri);
- TT Kft a declarat în anul 2011 livrări intracomunitare către cetățeanul italian BD, în valoare totală de X euro. Martorul ST declară organelor de cercetare penală că a înființat societatea la solicitarea unui cetățean italian BD. Acesta declară că pleca săptămânal împreună cu BD în Ungaria pentru recepția mărfurilor. Astfel, se poate concluziona că ST pleca din Baia Mare către localitatea Nyiregyhaza Ungaria, iar mărfurile plecau din Cluj Napoca tot către Nyiregyhaza Ungaria. După “recepția” cartelelor, martorul declară că aceste cartele erau “preluate” (*nu vândute*) de către cetățeanul italian BD și “nu cunoaște destinația acestora”, mai mult nu cunoaște nici societățile cu care se presupune că ar fi derulat tranzacții comerciale cu mărfuri în valoare de X euro. Pentru aceste “servicii”, ST a fost recompensat fără forme legale, cu suma de 1.100 euro/lunar, în perioada iunie – noiembrie 2011, de către “clientul” declarat de societate, în speță de BD, persoana care se ocupa și de depunerea sumelor de bani în bancă, și cel care se presupune că a achitat societății administrate de ST suma de X euro. Totodată, ST declară faptul că nu a văzut aceste cartele, deoarece cutiile erau închise, și cântăreau aproximativ 2-3 kg, în contradicție cu cele declarate de reprezentantul societății de transport, care menționează că aceste cartele se livrau în cutii deschise și cântăreau aproximativ 10 – 50 kg.
- administratorul societății maghiare SH Kft, cetățeanul român CS, domiciliat în Baia Mare, declară organelor de cercetare penală că:
 - a înființat societatea în cursul anului 2011 *după o înțelegere* cu cetățeanul italian BD (care a afirmat că dorește să achiziționeze cartele telefonice pentru rețelele de telefonie mobilă din România). Totodată, declară că a identificat prin căutări pe internet o societate română, și anume SC HR SRL din Cluj Napoca, reprezentată de persoana cu numele Mihai, care îi putea vinde cartele telefonice;
 - a încheiat contracte de achiziție de cartele telefonice cu 3 societăți, reprezentate de persoana cu numele Mihai. Referitor la această susținere se reține că în contractul prezentat de SC X SRL persoana care reprezintă societatea română și semnează este dl AH;
 - cartelele telefonice erau comandate de la Mihai, după ce în prealabil numitul BD comanda telefonic cartelele respective;
 - după ce efectua plata, recepționa cartelele telefonice într-o parcare din apropierea sediului societății (nefiind identificat sediul despre care se face vorbire, respectiv România sau Ungaria, sediul furnizorului sau al clientului), cartelele fiind predate împreună cu documentele de vânzare lui BD;
 - martorul CS nu recunoaște furnizorul X SRL, nu cunoaște cine a efectuat transportul cartelelor telefonice, dar declară că tranzacțiile derulate cu această societate au fost declarate organelor fiscale din Ungaria, fapt ce este în contradicție cu informațiile transmise de către autoritățile fiscale maghiare, care comunică faptul că SH KFT nu declară achiziții intracomunitare de la SC X SRL.

Din cele prezentate mai sus, administratorul SH KFT, în persoana numitului CS, declară că efectua plata cartelelor fără a cunoaște că SC X SRL este furnizorul acestora, nu cunoaște transportatorul, cu toate că declară că recepționa cartelele în parcare și declară că tranzacțiile au fost înregistrate în statul maghiar, contrar datelor furnizate de

către autoritățile maghiare.

Totodată, conform celor relatate, dl CS, domiciliat în Baia Mare, comanda telefonic cartelele de la numitul Mihai. Conform documentelor prezentate și a celor declarate de CS, marfa pleca din Cluj de la furnizorii inițiali către Ungaria, iar în același timp, domnul CS se deplasa din România (Baia Mare –resedință) tot către Ungaria. Punctul de întâlnire și recepția mărfurilor conform celor declarate se efectua în Ungaria, într-o parcare. După predarea-primirea mărfurilor, cele două părți se reîntorceau în România. Tot acest traseu al mărfurilor este unul irațional, care alimentează suspiciunea organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea livrării acestor cartele.

- Din probatoriul administrat, organele de cercetare au apreciat că nu sunt probe materiale certe cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

Se reține că în perioada decembrie 2010- decembrie 2012 SC X SRL a înregistrat livrări de cartele telefonice prepay, în cantități și cu valori mari către 4 societăți din Ungaria, care s-au succedat astfel încât nu au existat două societăți care să achiziționeze simultan mărfurile.

Se mai reține că societățile care au declarat că au efectuat transportul bunurilor nu au prezentat nicio dovadă că au circulat pe teritoriul Ungariei (bonuri de carburant, vignietă sau alte documente emise de autoritățile maghiare).

Totodată se constată că bunurile nu au fost niciodată livrate la sediul social declarat al clienților, în timpul programului normal de lucru, ci doar în parcări sau „pe drum” și după ora 20 și nu s-a probat vânzarea ulterioară a acestora nici către persoane fizice și nici către persoane juridice.

Astfel, chiar dacă în urma cercetării penale nu au rezultat probe certe cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, pe linie fiscală societatea verificată nu beneficiază de scutirea de TVA întrucât nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile au părăsit teritoriul României.

Având în vedere cele mai sus prezentate, dreptul de a se aplica scutirea de TVA nu poate fi recunoscut decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și conformității tranzacțiilor înscrise în documentele prezentate la control, fapt care nu a putut fi demonstrat de către societatea verificată, care este cea care a beneficiat de scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri.

Potrivit prevederilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

astfel că în mod corect, la stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control nu au luat în considerare tranzacțiile cu cele patru societăți din Ungaria consemnate în documentele de livrare prezentate de SC X SRL.

Drept urmare, deoarece societatea verificată nu a putut demonstra că bunurile au părăsit fizic teritoriul României, în mod legal organele de control au aplicat prevederile art. 140 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% (19 % până la 30.06.2010) și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 277, alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

Conform prevederilor legale anterior menționate, organelor de soluționare a contestației le este opozabilă hotărârea definitivă a instanței penale doar în situația în care se soluționează și acțiunea civilă în procesul penal și numai cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă în procesul penal.

În cauza în speță, instanța penală s-a pronunțat doar pe latura penală și nu a soluționat și acțiunea civilă, în acest caz, hotărârea pronunțată nefiind opozabilă organelor de soluționare contestații. Se reține că potrivit practicii judiciare, faptul că nu s-a atras răspunderea penală a administratorului societății nu prezintă relevanță sub aspectul atragerii răspunderii fiscale a persoanei juridice.

În baza prevederilor pct. 10.4 din Ordinul 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, conform căruia *„10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”*, la solicitarea organului de soluționare, cu adresa nr. 4671/24.11.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 36521/27.11.2017, organele de control din cadrul A.J.F.P. X au transmis punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale, precizând următoarele:

“din verificările efectuate de către autoritățile fiscale din România, autoritățile fiscale din Ungaria, autoritățile fiscale din Italia și organele de cercetare penală, în tot lanțul tranzacțional analizat și verificat, nu s-a identificat destinația finală reală a cartelelor telefonice tranzacționate și nici nu a rezultat că a avut loc colectarea taxei pe valoarea adăugată (consumator final) în România sau altă țară din Uniunea Europeană.

Astfel, chiar dacă concluzia organelor de cercetare penală este că administratorul SC X SRL nu se face vinovat de faptele înscrise în sesizarea penală, și a participat la acest lanț tranzacțional doar ca urmare a solicitării “finului” său, POC – administrator la furnizorul SC Ph SRL Cluj Napoca, considerăm că, din punct de vedere fiscal SC X SRL X nu beneficiază de scutirea de TVA deoarece simplele declarații ale martorilor, nesusținute de documente justificative sau probe certe, nu pot dovedi că respectivele cartele au fost livrate/recepționate pe teritoriul Ungariei”.

Se constată că SC X SRL este ultima verigă din lanțul tranzacțional (vânzări succesive de bunuri cu volum mic și valoare mare) care deduce TVA aferentă achizițiilor, dar care nu mai colectează TVA aferentă livrărilor de cartele (aplică scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri) și, pe cale de consecință, a beneficiat de avantajul fiscal creat în mod nelegal de circuitul *Orange/Vodafone/Cosmote → SR/MD SRL → Ph SRL → X SRL → clienți maghiari*.

Conform art. 20 alin. (1) din Directiva nr. 2006/112/CE, prin achiziție intracomunitară de bunuri se înțelege obținerea dreptului de a dispune, ca proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către achizitor, de către sau în numele vânzătorului ori al achizitorului bunurilor într-un Stat Membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, iar potrivit art. 138 alin. (1), Statele Membre pot scuti livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație din afara teritoriului propriu, însă în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile, sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă, care acționează ca atare într-un Stat Membru altul decât cel din care a plecat expedierea sau transportul bunurilor.

Cu privire la Directiva 2006/112/CE, prin hotărârea din 6.09.2012, pronunțată cu titlu preliminar în cauza C-273/11, în temeiul dispozițiilor art. 267 TFUE, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că art. 138 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea

unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă”.

În ceea ce privește, obligația vânzătorului de a demonstra că bunul a fost expedit sau transportat în afara statului membru de livrare, CJUE a arătat că *„aceasta trebuie plasată în contextul particular al regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor comerciale în cadrul Uniunii, introdus prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), ca urmare a dispariției frontierelor interne începând cu 1 ianuarie 1993 (Hotărârea Teleos și alții, punctul 21).”* În acest sens a arătat că *„deși livrarea intracomunitară de bunuri este supusă condiției obiective de a fi avut loc un transfer fizic al acestora în afara statului membru de livrare, de la eliminarea controlului la frontierele dintre statele membre se dovedește dificil pentru autoritățile fiscale să verifice dacă mărfurile au părăsit sau nu au părăsit în mod fizic teritoriul statului membru respectiv. Din acest motiv, autoritățile fiscale procedează la o astfel de verificare în principal pe baza dovezilor furnizate de persoanele impozabile și a declarațiilor acestora din urmă (a se vedea Hotărârile Teleos și alții, punctul 44, și R., punctul 42.)”* Totodată a precizat că *„în lipsa din Directiva 2006/112 a unei dispoziții concrete în ceea ce privește probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din Directiva 2006/112, condițiile în care scutesc livrările intracomunitare pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă fraudă, evaziune sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale de drept care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 24, Hotărârea Twoh International, punctul 25, Hotărârea X, punctul 35, și Hotărârea R., punctele 43 și 45).”*

Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat, în temeiul dispozițiilor art. 267 din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene, prin hotărârea preliminară Teleos și alții, la data de 27.09.2007, cu privire la interpretarea Directivei Consiliului 77/388/CEE, în cauza C-409/04, și a arătat că articolul 28a alin. (3) primul paragraf, privind achiziția intracomunitară de bunuri, și articolul 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf, privind livrările de bunuri scutite, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în aceste două dispoziții, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată, iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Se reține în speță că în urma verificărilor efectuate de autoritățile maghiare, italiene și române, organele de control au constatat că documentele de transport nu sunt conforme cu realitatea iar societatea verificată are răspunderea fiscală ca pentru aplicarea scutirii de TVA să dovedească organelor fiscale că livrările de produse fac parte din categoria livrărilor intracomunitare. Ea nu poate transfera furnizorilor săi responsabilitatea acestor dovezi.

Se mai reține că jurisprudența europeană în materia TVA a statuat că *„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).*

Referitor la expresia „știa sau ar fi putut să știe”, se constată că în fapt, la momentul la care și-a asumat rolul de verigă în acest lanț, (societatea verificată nu are contact direct cu

clienții intracomunitari și nu participă în niciun fel la lanțul de aprovizionare mărfurile nefiinduri fizic livrate), acceptând ca furnizorul să caute clienții, să primească comenzile, să întocmească facturile în numele său, să contracteze și să predea bunurile transportatorului, fără nicio implicare din partea sa și mai ales având în vedere natura bunurilor care urmau să fie comercializate – cartele preplătite ale operatorilor de telefonie mobilă români, care puteau fi folosite doar de utilizatorii acestor rețele de telefonie- societatea putea să știe că face parte dintr-un lanț tranzacțional cu scopul fraudării TVA. De altfel, așa cum am arătat anterior, SC X SRL a beneficiat de avantajul fiscal creat în mod nelegal de circuitul tranzacțional analizat în speță.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin jurisprudența sa a mai stabilit că „*Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).*”

„*În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii*” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă, din practica expusă, faptul că Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant.

Având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: „*11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*” **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/16.03.2017, pentru TVA în sumă totală de X lei.**

III.2. Referitor la accesoriile în sumă totală de A lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele abilitate, este dacă societatea datorează această sumă cu titlul de accesorii, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la obligațiile fiscale principale care le-au generat.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. X/13.04.2017 A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de A lei, din care:

- D lei dobânzi aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Din anexa la Decizia X/13.04.2017, reiese că accesoriile au fost calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia de impunere nr. X/16.03.2017, respectiv pentru TVA în sumă totală de X lei.

Așa cum precizează și contestatara, împotriva Deciziei de impunere F-X /16.03.2017 SC X SRL a formulat contestație în temeiul art. 268 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, obiectul acesteia fiind TVA în sumă totală de X și diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei.

Contestația depusă de SC X SRL a fost soluționată prin Decizia nr. 1262/04.08.2017 emisă de D.G.R.F.P. Brașov, prin care a fost suspendată soluționarea contestației pentru TVA în sumă de X lei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală și a fost

respinsă ca neîntemeiată contestația pentru diminuarea pierderii cu suma de X lei. Procedura administrativă a fost reluată urmare a încetării motivului care a determinat suspendarea, prin prezenta decizie organul de soluționare respingând ca neîntemeiată contestația cu privire la obligațiile fiscale principale în sumă totală de X lei care au generat accesoriile stabilite prin Decizia X/13.04.2017.

În drept, dobânzile au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

OG 92/2003	Legea 207/2015
<p>art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>	<p>art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>
<p>art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...] (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.</p>	<p>art. 174 Dobânzi (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>
<p>art. 120¹ Penalități de întârziere (1) <i>Penalitățile de întârziere</i> reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile <u>art. 120</u> alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>	<p>art. 176 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile <u>art. 174</u> alin. (2) - (4) și <u>art. 175</u> sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.</p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că aferent TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/16.03.2017, în sumă de X lei, A.J.F.P. X a calculat accesorii în sumă totală de A lei.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor. Se mai reține că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/16.03.2017 pentru TVA în sumă de X lei pentru care au fost determinate accesoriile în sumă de A lei, în baza principiului „accesorium sequitur principale”.

Astfel, ținând cont de caracterul accesoriu al dobânzilor și al penalităților de întârziere, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1

din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, și **se va respinge ca neîntemeiată** și contestația cu privire la accesoriile în sumă de A lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269, art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/16.03.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, pentru **TVA în sumă de X lei**.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X din 13.04.2017, emisă de A.J.F.P. X, pentru suma totală de **A lei**, din care:

- D lei dobânzi aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.