



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. 70 / ...2012
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. Z S.R.L. din Z...,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba, prin Adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația formulată de S.C. Z S.R.L., cu sediul social în Z..., nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap. ..., jud. Alba, cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ..., emisă ca urmare a Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de ... și înregistrat sub nr. ... / ..., acte emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba.

Contestația a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Alba sub nr. ... / ... și la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost comunicate contestatorului în data de ..., după cum se atestă prin confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestație a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Alba în data de

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. Z S.R.L. din Z... invocă următoarele în susținerea cauzei:

Petenta solicită admiterea contestației și anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr. ... / ..., aferentă Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ..., întocmit de către inspectorii de specialitate din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Alba.

Contestatoarea consideră constatările organelor de inspecție fiscală ca fiind neîntemeiate și nefondate din următoarele considerente:

Prin contestație se apreciază că livrările efectuate de S.C. Z S.R.L. către cumpărătorul D LTD Insulele Virgine Britanice pn valoarea totală de ... USD, respectiv ... lei sunt livrări intracomunitare pentru care societatea este scutită de TVA, cu drept de deducere, conform dispozițiilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordinului nr. 2222 / 2006, modificat și completat prin Ordinul nr. 2421 / 2007 și Ordinul nr. 3419 / 2009, deoarece justifică scutirea cu documentele prevăzute la art. 10 din Ordinul nr. 2222 / 2006:

- facturile emise conțin informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind menționat codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile din alt stat membru;

- documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat mebru, sens în care se anexează în copie la contestație CMR-urile aferente operațiunilor în discuție, vizate de clientul din Comunitate, prin care se certifică faptul că marfa a ajuns la destinație, și nu "posibil", așa cum în mod eronat au menționat organele de inspecție fiscală în raportul întocmit;

- contractul de vânzare-cumpărare încheiat între Z și clientul din Comunitate, pentru care, în urma verificării codului de înregistrare prin sistemul VIES a rezultat că acesta este este valid și corect.

Raportat la dispozițiile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv "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 ...", invocă în speța de față caracterul de necontestat al încadrării ca livrări intracomunitare a livrărilor efectuate de agentul economic în relația cu partenerul D LTD, incidența principiului prevalenței economicului asupra juridicului, potrivit căruia, în cazul în care există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în

contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora, având în vedere următoarele:

- marfa livrată de societate nu a părăsit spațiul comunitar conform CMR-urilor vizate prin semnare / ștampilare de partenerul din Anglia, anexate în copie la contestație;

- partenerul a comunicat Z codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Petenta mai invocă în speță abordarea neunitară de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor pentru care au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de ... lei, a dobânzilor de întârziere aferente în sumă totală de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă totală de ... lei, deoarece Z a efectuat astfel de operațiuni începând cu data de 01.01.2007, data aderării la Comunitatea Europeană, iar prin inspecțiile fiscale parțiale efectuate pentru perioada de la 01.01.2007 până la data de 31.12.2010, s-au constatat următoarele:

- operațiunile de livrări de mărfuri efectuate de S.C. Z S.R.L. către partenerul D LTD din Insulele Virgine Britanice au fost încadrate ca livrări intracomunitare, pentru care petenta este scutită de TVA, cu drept de deducere, conform dispozițiilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- nu s-au constatat diferențe între TVA colectată înregistrată și declarată de societate și cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În susținerea contestației, se anexează la contestație următoarele înscrisuri:

- Raportul de inspecție fiscală parțială nr. ... / ..., prin care s-au verificat livrările efectuate în perioada 01.01.2010 - 30.04.2010 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. ... / ..., împreună cu un set complet al documentelor aferente unei livrări efectuate către partenerul D LTD în luna aprilie 2010;

- Raportul de inspecție fiscală parțială nr. ... / ..., prin care s-au verificat livrările efectuate în perioada 01.12.2010 - 31.12.2010 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. ... / ..., împreună cu un set complet al documentelor aferente unei livrări efectuate către partenerul D LTD în luna decembrie 2010;

- Corespondența purtată cu D.G.F.P. Alba privind încadrarea ca livrare intracomunitară a unei operațiuni în condițiile prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003.

Contestatoarea apreciază că organele de inspecție fiscală au abordat eronat dispozițiile legale în materie, deoarece nu au luat în considerare prevederile din legea organică în materie în vigoare, respectiv dispozițiile art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, și au procedat la invocarea restrictivă a prevederilor art. 10 din Ordinul nr. 2222 / 2006, modificat și completat prin Ordinul nr. 2421 / 2007 și Ordinul nr. 3419 / 2009, adică un act

normativ de rang inferior care nu poate interpreta și modifica prevederea expresă din legea organică în materie.

În susținerea celor de mai sus, sunt invocate constatările inspecțiilor fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2010, coroborate cu împrejurarea că dispozițiile art. 10 alin. (1) din Ordinul nr. 2222 / 2006, modificat și completat prin Ordinul nr. 2421 / 2007 și Ordinul nr. 3419 / 2009, cu privire la 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), au rămas nemodificate până la data de 31.05.2011, în care este cuprinsă și perioada ce a făcut obiectul inspecției fiscale finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. 35 / 15.05.2012.

În considerarea aspectelor dezvoltate, se solicită admiterea contestației formulate și să se dispună anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. ... / ... în ceea ce privește diferența stabilită suplimentar de TVA colectată în sumă totală de ... lei, a dobânzilor de întârziere aferente în sumă totală de ... lei și a penaltăților de întârziere aferente în sumă de ... lei și anularea în totalitate a raportului de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr. ... / ... și Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... a Activității de Inspecție Fiscală Alba, înregistrat sub nr. ... / ... s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 24.10.2011 - 15.05.2012, fiind o inspecție fiscală parțială în vederea soluționării deconturilor lunare cu sume negative de TVA depuse pentru perioada 01.01.2011 - 31.05.2011, prin care s-au solicitat la rambursare următoarele sume:

- ianuarie 2011: ... lei;
- februarie 2011: ... lei;
- martie 2011: ... lei;
- aprilie 2011: ... lei;
- mai 2011: ... lei.

Inspecția fiscală parțială a avut ca obiect verificarea modului de determinare corectă a TVA deductibilă și colectată, respectiv a TVA solicitată la rambursare, realitatea datelor din evidența contabilă în corelație cu cele din deconturile de TVA și evidența fiscală, organizarea și conducerea evidenței privind TVA, înregistrarea corectă în contabilitate a operațiunilor privind TVA în perioada verificată.

În cadrul procedurii de control au fost verificate documentele care au stat la baza derulării operațiunilor impozabile desfășurate în perioada supusă controlului, respectiv:

- deconturile de TVA aferente perioadei ianuarie - mai 2011;
- documentul care atestă calitatea de plătitor de TVA;

- jurnalele de vânzări și cumpărări, balanțe de verificare;
- facturi fiscale, facturi, chitanțe, ordine de plată, contracte comerciale și alte documente de plată;
- declarațiile informative privind livrările / prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), declarația privind livrările, prestările și achizițiile intracomunitare (390);
- registre de contabilitate;
- valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA în România sau în alte state membre;
- documentele de justificare a scutirii de TVA în cazul livrărilor intracomunitare și la export.

Constatări:

Din verificarea actelor și documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au rezultat următoarele:

1) Societatea are încheiate două contracte de vânzare-cumpărare comercială de "sulfat de cupru":

* nr. 107 / 11.12.2010 între S.C. Z S.R.L. și C LONDON, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind vânzarea-cumpărarea de "sulfat de cupru".

La art. 4 din contract se prevede că "recepția cantitativă și calitativă va fi făcută de către cumpărător la primirea mărfii, prin delegat, neexistând posibilitatea de refuz sau reclamații ulterioare".

La art. 5 din contract se prevede că "vânzătorul se obligă împreună cu livrarea mărfurilor să înmâneze actele necesare".

La art. 6 din contract se prevede că "transportul va fi comandat și efectuat de cumpărător sau de o terță persoană în numele cumpărătorului".

* nr. ... / ..., încheiat între S.C. Z S.R.L., în calitate de vânzător, și D LTD, INSULELE VIRGINE, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind vânzarea-cumpărarea de "sulfat de cupru".

La art. 4 din contract se prevede că "recepția cantitativă și calitativă va fi făcută de către cumpărător la primirea mărfii, prin delegat, neexistând posibilitatea de refuz sau reclamații ulterioare".

La art. 5 din contract se prevede că "vânzătorul se obligă împreună cu livrarea mărfurilor să înmâneze actele necesare".

La art. 6 din contract se prevede că "transportul va fi comandat și efectuat de cumpărător sau de o terță persoană în numele cumpărătorului".

2) S.C. Z S.R.L. înregistrează în contabilitate și declară în Declarația cod 390:

a) livrări intracomunitare (directe) către clientul C LTD, în baza contractului ... /

Pentru aceste livrări intracomunitare, societatea este scutită cu drept de deducere de TVA, în conformitate cu Legea nr. 571 / 2003, cu

modificările și completările ulterioare, art. 143 alin. (2) lit. a), OMEF nr. 2222 / 2006, modificat și completat prin OMEF nr. 2421 / 2007, OMEF 3419 / 2009.

Societatea justifică scutirea cu documentele prevăzute la art. 10 din OMEF nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura ce conține 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;

- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru - CMR vizat de clientul din Comunitate prin care se certifică că marfa a ajuns la destinație. Transportul este în sarcina clientului Cuprichem Limited.

- alte documente, cum ar fi: documentul de transport, comanda de cumpărare sau contract de vânzare-cumpărare. Între Z și clientul din Comunitate există contract de vânzare-cumpărare încheiat sub nr. ... /

În urma verificării codului de înregistrare GB-... al clientului C LTD prin sistemul VIES a rezultat că acesta este valid și corect.

b) livrări intracomunitare către C LTD, pentru care:

- * pe factura internă înscris cumpărător pe D LTD, Insulele Virgine, care apare de altfel și în evidența contabilă ca și client în contul 411 și achită marfa;

- * pe invoice este înscris exportator S.C. Z S.R.L., cumpărător D LTD Insulele Virgine, iar destinatar este S.C. C LIMITED Londra, fiind de asemenea înscrisă condiția de livrare EXW Zlatna.

- * pe documentul de transport (CMR) expeditor este S.C. Z S.R.L., destinatar C LIMITED, iar locul încărcării Zlatna România - locul descărcării LONDON - UNITED KINGDOM.

- * pe comanda de la D LTD către Z S.R.L. transportatorul cu nr. de auto și CONSIGNEE: C LTD, London, UK, cu cod de înregistrare în scopuri de TVA GB

Din contractul de vânzare-cumpărare comercială nr. ... / ..., înscris pe facturi de către S.C. Z S.R.L., părțile contractante sunt: S.C. Z S.R.L., în calitate de vânzător și D LTD, în calitate de cumpărător, fără a conține clauze referitoare la C LIMITED.

S.C. Z S.R.L. a facturat cu scutire de TVA livrările respective, prezentând pentru justificare CMR, comanda contract ... / ... și codul de TVA al destinatarului C LIMITED, GB

Întrucât cumpărătorul este D LTD, iar destinatar este C LIMITED, cu cod de Marea Britanie, transportul fiind în sarcina cumpărătorului sau o terță persoană în numele cumpărătorului, conform contractului nr. ... / ..., în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 132 alin. 1, se consideră a fi locul livrării de bunuri:

- a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau

transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import.

Organele de inspecție fiscală nu au avut certitudinea că operațiunea se încadrează ca și livrare intracomunitară către Marea Britanie și că agentul economic justifică scutirea de TVA conform prevederilor art. 143 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, coroborat cu prevederile OMF nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare, art. 10, și că partenerul din Marea Britanie a declarat achiziție intracomunitară de la S.C. Z S.R.L. sau import de la D LTD, în condițiile în care:

- condiția de livrare EXW, menționată în invoice, presupune că marfa ambalată a fost pusă la dispoziția cumpărătorului, care este obligat să o încarce pe cheltuiala și riscul său. Pentru un contract sub o condiție EXW (Ex works), bunurile fiind puse la dispoziția cumpărătorului în statul de plecare, cumpărătorul revânzător va trebui să se înregistreze în scopuri de TVA în acel stat, urmând ca el să facă mai departe o livrare fizică către beneficiarul final. O tranzacție cu o persoană non-UE poate să devină triumfiulară, însă aceasta doar atunci când persoana extracomunitară este cumpărătorul-revânzător, care s-a înregistrat în scopuri de TVA în Comunitate.

- transportul a fost comandat și efectuat de cumpărător sau o terță persoană în numele cumpărătorului, în cazul dat cumpărătorul fiind D LTD, conform contractului nr. ... / ...; S.C. Z S.R.L. nu înregistrează cheltuieli de transport aferente livrării;

- codul de înregistrare în scopuri de TVA GB ... aparține C LIMITED, în calitate de destinatar, înscris în invoice și CMR, în condițiile în care clientul cumpărător este D LTD, care efectuează și plata.

Organele de inspecție fiscală au făcut o solicitare de informații către statul membru Marea Britanie.

Inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 23.11.2011, în baza comunicării nr. ..., fiind întocmit Procesul verbal nr. ..., care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Reluarea inspecției fiscale a fost comunicată contribuabilului cu adresa nr. ..., după primirea răspunsului nr. ... la adresa ... referitoare la transmiterea unei solicitări de informații de tip SCAC/AF către Marea Britanie.

În urma răspunsului primit, s-a constatat că C LIMITED a declarat achiziții intracomunitare de la S.C. Z S.R.L. în sumă totală de ... GBP.

Livrările intracomunitare înregistrate și declarate de Z S.R.L., pentru care cumpărător direct este C au fost în sumă totală de ... USD.

Livrările intracomunitare înregistrate și declarate de Z S.R.L., pentru care cumpărător este D LTD, iar destinatar este C LIMITED au fost în sumă totală de ... USD.

În urma transformării valorii livrărilor înregistrate și declarate de Z S.R.L., din USD în GBP conform art. 139.1 alin. (5) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, a rezultat o diferență de ... GBP între livrările declarate de Z S.R.L. către C în sumă totală de ... GBP și achizițiile declarate de C LIMITED de la Z în sumă totală de ... GBP.

În concluzie, achizițiile declarate de C LIMITED în Marea Britanie, în sumă totală de ... GBP reprezintă doar livrările directe ale S.C. Z S.R.L. către C LIMITED, fără a fi cuprinse în achizițiile intracomunitare declarate de C LIMITED livrările de la Z S.R.L. către cumpărător D LTD în sumă totală de ... USD și destinatar C LIMITED.

Astfel, livrările efectuate de Z S.R.L. către cumpărător D LTD, în sumă totală de ... USD și destinatar C LIMITED (care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA), nu reprezintă o achiziție intracomunitară pe relația Z - C LIMITED, acesta din urmă neavând calitatea de cumpărător și deci Z S.R.L. nu poate justifica scutirea de TVA cu codul de înregistrare în scopuri de TVA dat de CUPRICHEM LIMITED, fapt pentru care s-a procedat la colectarea TVA aferentă livrărilor respective, după cum urmează:

- pentru perioada 01.01.2011 - 31.01.2011: ... lei;
- pentru perioada 01.02.2011 - 28.02.2011: ... lei;
- pentru perioada 01.03.2011 - 31.03.2011: ... lei;
- pentru perioada 01.04.2011 - 30.04.2011: ... lei;
- pentru perioada 01.05.2011 - 31.05.2011: ... lei.

Aferent TVA suplimentară constatată de organele de inspecție fiscală au fost stabilite și accesorii, respectiv:

- ... lei - majorări de întârziere;
- ... lei - penalități de întârziere.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada vizată, se rețin următoarele referitor la aspectele sesizate prin contestație:

În urma inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Alba, a rezultat că, pe perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2011 - 31.05.2011, S.C. Z S.R.L. a derulat operațiuni impozabile din vânzarea produsului "zlatcup", astfel:

1) au fost efectuate livrări intracomunitare către clientul C LIMITED LONDON; aceste livrări intracomunitare sunt scutite cu drept de deducere de taxa pe valoarea adăugată, conform prevederilor Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, art. 143 alin. (2), lit. a), ale Ordinului nr. 2222 / 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru

operațiunile prevăzute la art. 143 alin. lit. a) - i) și alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

"(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 (...);"

În urma verificării codului de înregistrare GB-... al clientului C LTD, din Londra, Marea Britanie, prin sistemul VIES, a rezultat că acesta este valid și corect.

S.C. Z S.R.L. justifică scutirea de taxă cu documentele prevăzute la art. 10 din Ordinul nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- factura care conține informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru - CMR vizat de clientul din Comunitate, prin care se certifică faptul că marfa a ajuns la destinație; transportul este în sarcina clientului C LIMITED;

- alte documente (documentul de transport, comanda de cumpărare - vânzare, contract etc.).

Aceste livrări s-au derulat în baza contractului nr. ... / ..., între S.C. Z S.R.L., în calitate de vânzător și C LIMITED LONDON, United Kingdom, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind vânzarea-cumpărarea de "sulfat de cupru".

La art. 4 din contract se prevede că "recepția cantitativă și calitativă va fi făcută de către cumpărător la primirea mărfii, prin delegat, neexistând posibilitatea de refuz sau reclamații ulterioare".

La art. 5 se prevede că "vânzătorul de obligă împreună cu livrarea mărfurilor să înmâneze actele necesare", iar art. 6 din același contract stipulează faptul că "transportul va fi comandat și efectuat de cumpărător sau de o terță persoană în numele cumpărătorului."

Aceste livrări către C LIMITED au fost cuprinse de către S.C. Z S.R.L. Zlatna și în declarația 390.

2) S.C. Z S.R.L. a efectuat livrări de sulfat de cupru cu denumirea generică "zlatcup" la export către clientul D din Insulele Virgine, contribuabilul deținând declarație vamală de export pe care exportator este înscris S.C. Z S.R.L. Pentru aceste livrări la export societatea este scutită cu drept de deducere de taxa pe valoarea adăugată, în baza prevederilor Legii nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 143 alin. (1) lit. a) și Ordinului nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare.

La art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, legiuitorul a inserat următoarele:

"(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său;"

Potrivit art. 2 din Ordinul nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul din următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal.

3) S.C. Z S.R.L. a considerat livrări intracomunitare și operațiunile derulate în baza contractului nr. ... / ..., în care societatea are calitatea de vânzător, iar cumpărător este D LTD, Insulele Virgine, obiectul contractului fiind vânzarea-cumpărarea de sulfat de cupru.

La art. 4 din respectivul contract se prevede faptul că "recepția cantitativă și calitativă va fi făcută de către cumpărător la primirea mărfii, prin delegat, neexistând posibilitatea de refuz sau reclamații ulterioare".

Totodată, la art. 5 din contract se stipulează că "vânzătorul se obligă ca, împreună cu livrarea mărfurilor să înmâneze actele necesare", iar la art. 6 că "transportul va fi comandat și efectuat de cumpărător sau de o terță persoană în numele cumpărătorului".

Petenta consideră ca livrări intracomunitare și declară ca atare livrările către C LIMITED, pentru care:

* pe factura internă cumpărător este D LTD, Insulele Virgine, care este și înregistrat în evidența contabilă ca și client în contul 411 și care, de asemenea plătește marfa;

* pe INVOICE este înscris ca exportator S.C. Z S.R.L., cumpărător D LTD, Insulele Virgine, iar destinatar este C LIMITED Londra, fiind înscrisă condiția de livrare EXW Zlatna;

* pe documentul de transport (CMR) expeditor este S.C. Z S.R.L. Zlatna, destinatar C LIMITED , iar locul încărcării Zlatna România, locul descărcării Londra - Marea Britanie;

* pe comanda de la D către Z S.R.L. este înscris transportatorul cu nr. de auto și CONSIGNEE: C LTD, Londra, Marea Britanie, cu cod de înregistrare în scopuri de TVA GB

În contractul de vânzare-cumpărare comercială nr. ... / ..., înscris pe facturi de către Z S.R.L., părțile contractante sunt: S.C. Z S.R.L., în calitate de vânzător, și D LTD, în calitate de cumpărător, fără a conține clauze cu privire la C LIMITED.

Întrucât cumpărător este D LTD, care se află în afara spațiului comunitar, iar destinatar este C LIMITED, cu cod de Marea Britanie, transportul fiind în sarcina cumpărătorului sau o terță persoană în numele cumpărătorului (conform prevederilor din contractul nr. ... / ...), sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571 / 2003, art. 132 alin. (1), respectiv:

"(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import."

Neavând certitudinea că operațiunile derulate în baza contractului nr. ... / ... se încadrează ca și livrări intracomunitare către Marea Britanie și că agentul economic justifică scutirea de TVA în baza prevederilor art. 143 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, coroborat cu prevederile Ordinului nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare, art. 10, precum și dacă partenerul din Marea Britanie, respectiv C LIMITED, a declarat achiziții intracomunitare de la S.C. Z S.R.L. sau import de la D LTD, se constată ca justificată măsura luată de organele de inspecție fiscală de a formula o solicitare de informații în baza Notei de fundamentare solicitare informații tip SCAC/AF nr. .../... către statul membru Marea Britanie.

Această solicitare de informații se impunea în situația dată în care condiția de livrare EXW (ex works), menționată pe invoice, preupune că marfa ambalată a fost pusă la dispoziția cumpărătorului, care are obligația să o încarce pe cheltuiala și riscul său. Pentru un contract sub o condiție EXW, bunurile fiind puse la dispoziția cumpărătorului în statul de plecare (în cazul de față România), cumpărătorul revânzător ar trebui să se înregistreze în scopuri de TVA în acel stat, urmând ca el să facă mai departe o livrare fizică către beneficiarul final. O tranzacție cu o persoană non-UE poate să devină triunghiulară, însă aceasta doar atunci când persoana extracomunitară este cumpărătorul-revânzător, care s-a înregistrat în scopuri de TVA în Comunitate.

Totodată, transportul a fost comandat și efectuat de cumpărător sau de o terță persoană în numele cumpărătorului, în cazul de față cumpărător fiind D LTD, conform prevederilor din cuprinsul contractului nr. ... / ...; de altfel, S.C. Z S.R.L. nu înregistrează cheltuieli de transport aferente livrării.

Codul de înregistrare în scopuri de TVA GB ... aparține C LIMITED, având calitatea de destinatar, înscris în invoice și în CMR, în condițiile în care cumpărător este D LTD, care efectuează și plata mărfurilor livrate.

Din răspunsul la solicitarea formulată de organele de inspecție fiscală către instituțiile abilitate din Marea Britanie, a rezultat că C LIMITED a declarat, pentru perioada 01.01.2011 - 31.05.2011, achiziții intracomunitare de la S.C. Z S.R.L. în sumă de ... GBP.

Pentru aceeași perioadă, S.C. Z S.R.L. a înregistrat și declarat livrări intracomunitare directe către C LIMITED în sumă totală de ... USD, sumă care, transformată în GBP, reprezintă ... GBP.

Se constată așadar o diferență de ... GBP între livrările intracomunitare directe declarate de S.C. Z S.R.L. către C LIMITED și achizițiile intracomunitare raportate de clientul C LIMITED (... GBP, față de ... GBP).

În aceeași perioadă, S.C. Z S.R.L. înregistrează și declară livrări intracomunitare către D LTD (cu destinatar C LIMITED), în sumă de USD.

Așadar, achizițiile declarate de C LIMITED, în Marea Britanie, în sumă de ... GBP, reprezintă doar livrările directe ale S.C. Z S.R.L. către C LIMITED, fără a fi cuprinse în achizițiile intracomunitare declarate de C LIMITED livrările de la Z S.R.L. către cumpărătorul D LTD (destinatar C LIMITED), în sumă totală de ... USD.

Se constată că livrările efectuate de S.C. Z S.R.L. către cumpărătorul D LTD Insulele Virgine, în sumă totală de ... USD, având ca destinatar C LIMITED Marea Britanie (care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA) nu reprezintă o achiziție intracomunitară, care să fie raportată ca atare de partenerul comunitar C LIMITED, acesta neavând calitatea de cumpărător; deci Z S.R.L. nu poate justifica scutirea de TVA în baza codului de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de C LIMITED.

Deci, livrările efectuate de S.C. Z S.R.L. către cumpărătorul D, având ca destinatar C LIMITED, nu pot fi încadrate ca livrări intracomunitare către C LIMITED, al cărui cod de înregistrare în scopuri de TVA (GB...) este utilizat de S.C. Z S.R.L., nefiind respectate prevederile art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571 / 2003, cităm:

"(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 (...);"

Date fiind acestea, rezultă că nu este justificată scutirea de TVA pe baza codului de înregistrare în scopuri de TVA al C LIMITED, motiv pentru care, pentru livrările respective, în sumă totală de ... USD, echivalent în lei ... lei, se justifică măsura colectării taxei pe valoarea adăugată în quantum total de ... lei, după cum urmează:

- Ianuarie 2011: ... lei;

- Februarie 2011: ... lei;
- Martie 2011: ... lei;
- Aprilie 2011: ... lei;
- Mai 2011: ... lei.

Astfel, S.C. Z S.R.L. face o livrare EXW (la poarta fabricii, unde marfa este pusă la dispoziția cumpărătorului D LTD Insulele Virgine), marfa fiind transportată de cumpărătorul revânzător la destinatarul C LIMITED Londra, pentru care furnizorul S.C. Z S.R.L. avea obligația colectării TVA întrucât codul de TVA valabil (GB ...) aparține destinatarului C LIMITED, iar nu cumpărătorului mărfii, motiv pentru care nu se justifică scutirea de TVA, conform prevederilor legale.

În concluzie, S.C. Z S.R.L. nu justifică scutirea de TVA, din următoarele motive:

a) nu efectuează o livrare intracomunitară întrucât cumpărătorul D Insulele Virgine nu deține un cod valabil în scopuri de TVA, așa cum se prevede la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571 / 2003, codul de TVA GB ... aparținând destinatarului C LIMITED LONDON, iar nu cumpărătorului;

b) nu efectuează o livrare triunghiulară deoarece cumpărătorul revânzător D LTD nu este din Comunitatea europeană și nu este înregistrat în scopuri de TVA în Comunitatea europeană, chiar dacă destinatarul mărfii este din cadrul UE;

c) nu efectuează un export întrucât nu au fost întocmite documente care să justifice o livrare la export, conform prevederilor art. 2 din Ordinul nr. 2222 / 2006, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, S.C. Z S.R.L. Z... realizează o livrare pentru care locul livrării este la poarta fabricii (EXW), unde marfa este pusă la dispoziția cumpărătorului extracomunitar (clientul și plătitorul D LTD), la ordinul căruia marfa este transportată către destinatarul C LIMITED, care deține un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Așadar, se reține ca datorată către bugetul statului suma de ... lei, reprezentând TVA suplimentară.

Totodată, sunt datorate și majorările (dobânzile) de întârziere în cuantum de ... lei, precum și penalitățile în sumă de ... lei, având în vedere prevederile art. 119 din O.G. nr. 92 / 2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cităm:

"(10 Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

În ceea ce privește diferențele dintre datele raportate de contribuabil prin declarația 390 și cele raportate de partenerii din statele membre, organele de inspecție fiscală au procedat la sancționarea cu avertisment a contribuabilului S.C. Z S.R.L., pentru depunerea de declarații recapitulative incorecte ori incomplete, având în vedere prevederile art. 219¹,

alin. 1 lit. b) și alin. 2 lit. b) din O.G. nr. 92 / 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art. 5 alin. 2 lit. a) și art. 7 din O.G. nr. 2 / 2001, cu modificările și completările ulterioare.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. Z S.R.L. din Z... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,