

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 89 din 25 octombrie 2007

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspectie Fisicala Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de S.C. din localitatea, Jud. Prahova, impotriva Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr...../..... intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fisicala Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscală incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de lei reprezentand TVA colectata stabilita suplimentar la control, care a diminuat TVA solicitata la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX “*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*”.

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

I. - Sustinerile societatii contestatoarei sunt urmatoarele:

"[...] Nu suntem de acord cu concluziile formulate de organele de control in raportul de inspectie fiscală din si anume "livrarea ambalajelor catre S.C. X constituie o operatiune impozabila in Romania supusa cotei standard de 19% conform art.140 indice 3, alin.1 din CF, republicat" - intrucat:

- *Operatiunea nu se incadreaza la art.132 indice 2, alin.1, lit.a;*
- *Incadrarea trebuie facuta conform:*
 - art.128, alin.10, din CF completat cu alin.13 din normele metodologice de aplicare a CF;
 - OMFP 2221/2006 art.3, completat cu art.1, art.3 si art.4 din Instructiuni privind aplicarea OMFP 2221/2006 [...]

Avand in vedere cele de mai sus precum si faptul ca:

- *in perioada transportului pe teritoriul Romaniei nu apare niciun act din care sa rezulte transferul de proprietate astfel incat TVA-ul sa devina exigibil.*
- *exista un document care atesta ca bunurile livrate au fost expediate in afara Romaniei in care se precizeaza si cantitatea expediata, iar motivatia ca nu exista corelatie intre numarul de confectii livrate si numarul de saci pentru ambalare nu este relevanta, organele de control avand posibilitatea de a verifica prin control incrucisat aceasta corelatie.*
- *pe teritoriul Romaniei au loc numai opriri provizorii care nu pot fi considerate locul de sosire al unei livrari intracomunitare.*

- Există factură întocmită conform prevederilor legale, în care cumpăratorul este contractorul principal cu sediul în Anglia, care a transmis un cod valabil de înregistrare ca platitor de TVA.
- Data emiterii facturii este ulterior datei în care produsele au fost expediate în statul contractorului principal;

considerăm că:

livrarea ambalajelor catre S.C. X constituie o operatiune neimpozabila în România cu cota standard de 19% conform art.140 indice 3, alin.1 din CF, republicat. [...].”

II. Prin Raportul de inspectie fiscală încheiat la data de de reprezentanții Activității de Inspectie Fiscală Prahova la S.C. din, jud.Prahova, s-au stabilit urmatoarele:

[...] - în cazul livrarilor catre S.C. X Ltd. Marea Britanie, persoana juridica ce a transmis un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din Marea Britanie (cod verificat prin VIES), societatea nu a prezentat documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, fapt ce contravine prevederilor art.10, alin.(1), lit.b) din Ord. Nr.2222/2006. [...]

Ambalajele expediate catre firmele de confectii din România, au fost facturate de S.C. S.R.L. catre S.C. X Ltd. Marea Britanie.

La solicitarea organelor de control, societatea a prezentat pentru justificarea transportului de ambalaje din România în Marea Britanie, xerocopii ale CMR-urilor apartinand insa societatilor producatoare de confectii din România, catre care, asa cum am aratat mai sus, S.C. S.R.L. a expediat ambalajele. Potrivit datelor inscrise in CMR obiectul transportului din România catre beneficiarii din Marea Britanie il constituie confectiile, pe documentul de transport, expeditorul facand mentiunea ca sacii din plastic utilizati pentru ambalarea confectiilor au fost furnizati de S.C. S.R.L.

Facem precizarea ca nu poate fi facuta o corelatie intre numarul de confectii livrate catre beneficiarii din Marea Britanie si ambalajele (saci din plastic) provenite de la S.C. S.R.L..

Intrucat S.C. S.R.L. nu a putut face dovada ca ambalajele au fost transportate din România în alt stat membru din Comunitate, asa cum prevede art.10, alin.(1), lit.b) din Ord. nr.2222/2006, operatiunea nu poate fi incadrata in categoria celor scutite de TVA cu drept de deducere prevazute la art.143¹, alin.(2), lit.a) din Codul fiscal, republicat, respectiv livrari intracomunitare de bunuri. [...]

In concluzie, livrarea ambalajelor de la S.C. S.R.L. catre societatile de confectii din România, constituie o operatiune impozabila în România, supusa cotei standard de 19%, conform art.140³, alin.(1) din Codul fiscal, republicat.

Având în vedere cele de mai sus, în timpul controlului a fost calculată TVA colectată în suma de lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor în suma totală de lei facturate catre S.C. X Ltd. Marea Britanie. [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat urmatoarele:

* *Prin Raportul de inspectie fiscală* încheiat de organele fiscale apartinand A.I.F. Prahova la S.C. S.R.L. în data de a fost verificată taxa pe valoarea adăugată pe lunile aprilie si mai 2007, în vederea soluționării decontului cu suma negativă a TVA și opțiune de rambursare aferent lunii mai 2007, pentru suma de lei.

Activitatea desfasurata de societatea comerciala a fost cea de fabricare si comercializare a articolelor de ambalaj din materiale din plastic, cod CAEN 2522.

Cu privire la TVA colectata, s-au stabilit urmatoarele:

S.C. S.R.L. a inregistrat venituri din activitatea de livrari de ambalaje de polietilena, produse de societate, in suma totala de lei, din care suma de lei reprezinta venituri inregistrate din relatia contractuala cu cumparatorul firma X Ltd. din Marea Britanie, suma inscris a la randul 1 din deconturile de TVA, respectiv "livrari intracomunitare de bunuri, scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) si d) din CF"

Se mentioneaza in Raportul de inspectie fiscală ca intre cele doua firme a fost incheiat Contractul nr...../01.01.2007, depus in copie la dosarul cauzei, din care rezulta ca obiectul contractului incheiat intre S.C. S.R.L. - in calitate de producator si firma X Ltd. Marea Britanie - in calitate de mandatar al unor firme din Marea Britanie - in calitate de beneficiari, consta in fabricarea de catre producator a ambalajelor pentru imbracaminte si livrarea acestora catre fabrici de confectii textile din Romania pe baza de aviz de insotire a marfii, denumite "societati intermediare de export", intrucat acestea exporta ambalajele catre beneficiarii din Marea Britanie.

Ambalajele expediate de societate catre firmele de confectii din Romania, in baza contractului de transport rapid nr...../2004 incheiat cu firma de transport S.C. "N" S.R.L., au fost facturate de S.C. S.R.L. catre firma X Ltd. Marea Britanie, iar pentru justificarea transportului de ambalaje din Romania in Marea Britanie, societatea contestatoare a prezentat xerocopii ale CMR-urilor apartinand societatilor producatoare de confectii din Romania, din care rezulta ca obiectul transportului din Romania catre beneficiarii din Marea Britanie il constituie confectiile, si pe care se face mentiunea ca sacii din plastic utilizati pentru ambalarea confectiilor au fost furnizati de S.C. S.R.L.

Desi firma cumparatoare X Ltd. din Marea Britanie a transmis un cod valabil de TVA atribuit de autoritatile fiscale din Marea Britanie, organele fiscale au mentionat in Raport ca societatea nu a prezentat documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, asa cum prevede art.10 alin.(1) lit.b) din O.M.F.P. nr.2.222/2006.

Drept urmare, activitatea desfasurata de societate nu poate fi incadrata in categoria operatiunilor scutite de TVA cu drept de deducere prevazute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, respectiv livrari intracomunitare de bunuri, ci se incadreaza in categoria operatiunilor impozabile in Romania, pentru care se aplica cota standard de 19% TVA, conform art.140 alin.(1) din Codul Fiscal, intrucat locul livrarii bunurilor este locul unde se gasesc bunurile in momentul in care incepe expedierea sau transportul, respectiv in Romania, conform prevederilor art.132 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal.

Astfel, a fost stabilita la control o diferenta suplimentara la TVA colectata in suma de lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor in suma totala de lei facturate catre firma X Ltd. din Marea Britanie.

* Prin contestatia formulata, inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr...../....., S.C. S.R.L. sustine ca activitatea desfasurata nu se incadreaza la art.132² alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, ci se incadreaza la art.128 alin.(10) din Codul Fiscal, la alin.(13) din

Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, la art.3 din O.M.F.P. nr.2.221/2006 si la art.1, art.3 si art.4 din Instructiunile privind aplicarea O.M.F.P. nr.2.221/2006.

De asemenea, se sustine ca pe teritoriul Romaniei nu apare niciun act din care sa rezulte transferul de proprietate astfel incat TVA sa devina exigibila, ca exista un document care atesta ca bunurile livrate au fost expediate in afara Romaniei (CMR), ca exista factura intocmita conform prevederilor legale in care cumparatorulu este contractorul principal, cu sediul in Anglia, care a transmis un cod valabil de inregistrare ca platitor de TVA.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr...../....., societatea aduce completari la contestatia formulata initial, sustinand ca bunurile produse sunt vandute unei singure companii pe teritoriul U.E., dar nu in Romania, ca nu sunt folositi doi intermediari in afara teritoriului Romaniei si ca destinatia produselor o reprezinta “*depozitele agentilor nostri, la cererea lor.*”

La aceasta adresa a fost anexat Contractul comercial nr...../01.01.2007, diferit de contractul nr...../01.01.2007 prezentat organelor de control despre care nu s-a facut nicio mențiune in cuprinsul adresei.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr...../....., societatea formuleaza din nou contestatie la Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de, sustinand ca si in contestatia initiala ca incadrarea legala facuta de organele fiscale este eronata si precizand baza considerata legala pentru operatiunea desfasurata de societate.

* Legislatia in vigoare din perioada analizata preciseaza urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144¹[...].

Art. 128. - (1) [...]

(9) Livrarea intracomunitara reprezinta o livrare de bunuri, in intelestul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora.

(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitara cu plata transferul de catre o persoana impozabila de bunuri apartinand activitatii sale economice din Romania intr-un alt stat membru, cu exceptia non-transferurilor prevazute la alin. (12).

Art. 132. - (1) Se considera a fi locul livrarii de bunuri:

a) locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul, in cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert[...]

Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse.

Art.143. - (1) [...]

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa urmatoarele:

a) livrarile intracomunitare de bunuri catre o persoana care ii comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru, cu exceptia:

1. livrarilor intracomunitare efectuate de o intreprindere mica, altele decat livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi; [...].”

- **O.M.F.P. nr. 2.221/2006** pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a masurilor de simplificare cu privire la transferuri si achizitii intracomunitare asimilate, prevazute la art. 128 alin. (10) si art. 130¹ alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste operatiunile pluripartite din Comunitate, legate de lucrari asupra bunurilor mobile corporale

“Art. 3. - (1) Pentru a putea fi aplicate masurile de simplificare trebuie indeplinite cumulativ urmatoarele conditii in orice situatie:

a) contractorul principal:

1. este inregistrat in statul sau membru in scopuri de TVA;

2. nu are un cod de inregistrare in scopuri de TVA in statul membru in care sunt realizate efectiv lucrarile asupra bunurilor mobile corporale;

3. transmite codul sau de inregistrare in scopuri de TVA partii/partilor cocontractante;

b) ceilalti operatori economici implicati sunt persoane impozabile din perspectiva TVA si produsele prelucrate se vor intoarce in statul membru al contractorului principal;

c) celalalt stat membru sau celealte state membre implicate accepta aplicarea simplificarii.

- **INSTRUCTIUNILE** de aplicare a masurilor de simplificare, **anexa la O.M.F.P. nr.2.221/2006:**

“Cazuri in care se aplica masurile de simplificare

Art. 1. - PRIMUL CAZ: PREZENTARE

(1) O persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in statul membru 2 si numita in continuare A sau contractorul principal cumpara bunuri de la o alta persoana impozabila din statul membru 1, numita in continuare B.

(2) A dispune expedierea bunurilor catre alta persoana impozabila din statul membru 1, numita in continuare C, in vederea prelucrarii.

(3) Dupa prelucrare, bunurile sunt expediate de C din statul membru 1 catre A din statul membru 2.

(4) A furnizeaza lui B si lui C codul sau de inregistrare in scopuri de TVA din statul membru 2.

Art. 4.

Primul caz: Tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA cu aplicarea masurilor de simplificare, in ipoteza in care Romania este statul membru 1

(1) Se considera ca B efectueaza o livrare intracomunitara de bunuri in Romania, prevazuta la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal, scutita de taxa in conditiile art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal. Pentru a beneficia de scutire pentru livrarea intracomunitara

de bunuri, B trebuie sa demonstreze ca produsele prelucrate au fost transportate din Romania in statul membru 2. [...]"

- **O.M.F.P. nr. 2.222/2006** privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 10. - (1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) ht. a) din Codul fiscal, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceluiasi alineat, din Codul fiscal se justifica cu:

a) factura care trebuie sa contine informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, si in care sa fie mentionat codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru;

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, si dupa caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare.

* Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca societatea contestatoare avea obligatia colectarii TVA in suma de lei (19%) aferenta veniturilor in suma de lei facturate firmei X Ltd Marea Britanie, intrucat:

- In cazul livrарilor de bunuri de catre societatea contestatoare (denumita B) catre cumparatorul

susmentionat din Marea Britanie (denumit contractor principal A) nu se aplica masurile de simplificare (scutire de TVA) prevazute in anexa la **O.M.F.P. nr.2.221/2006** privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la **art.3 alin.(1)** si la **art.4 alin.(1)** din **Instructiuni**, asa cum se sustine in contestatie, deoarece nu a fost indeplinita conditia prevazuta la art.1 (prezentarea primului caz in care se aplica masurile de simplificare) **alin.(3)** din aceste instructiuni , respectiv ca bunurile prelucrate de persoana impozabila din Romania denumita C (in cazul de fata fabricile de confectii - societati intermediare de export) sa fie expediate de catre aceasta societate aflata in statul membru 1 (Romania) catre persoana impozabila - A inregistrata in scopuri de TVA in statul membru 2 (in cazul de fata firma X Ltd din Marea Britanie).

Aceasta este prezentarea primului caz in care se aplica masurile de simplificare, respectiv o relatie comerciala intre trei societati inregistrate in scopuri de TVA (doua societati in Romania - B si C si o societate in alt stat membru U.E. - A), care s-ar transpune astfel in cazul de fata:

Contractorul principal, denumit A (X Ltd Marea Britanie), persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in statul membru 2 (Marea Britanie) cumpara bunuri (saci de polietilena - ambalaje pentru confectii textile destinate exportului in Anglia) de la o alta persoana impozabila din statul membru 1 (Romania), denumita B (S.C. S.R.L. Romania) si dispune expedierea bunurilor catre alta persoana impozabila din statul membru 1, numita C (fabrici de confectii) in vederea prelucrarii. Ulterior, dupa prelucrare,

bunurile trebuie expediate de C (fabriki de confectii) din statul membru 1 catre A (contractorul principal) din statul membru 2.

Mentionam ca toate cele sase cazuri in care se aplica masurile de simplificare prezentate in Instructiuni se bazeaza pe o relatie comerciala intre trei societati comerciale situate in tari din U.E..

Fata de textul de lege mai sus prezentat, in cazul de fata situatia se prezinta diferit, deci in felul urmator :

Intre S.C. S.R.L. - Romania in calitate de producator si firma X Ltd cu sediul in Londra - Anglia in calitate de mandatar al firmelor cu sediul in Londra: “A” Ltd, “S” Ltd, “D” Ltd, “B” Ltd, “U” Ltd, “J” Ltd si “E”Ltd, denumite firme beneficiare, care la randul lor au diverse societati intermediare de export din Romania, s-a incheiat Contractul nr...../01.01.2007, prezentat la control, in care obiectul contractului il reprezinta “*fabricarea de catre producator a ambalajelor pentru imbracaminte destinata exportului in Anglia, respectiv saci din plastic/polietilena si livrarea acestora catre societatile intermediare ale actualilor nostri clienti externi.*”

Comenzile vor fi emise de mandatar in numele si pentru beneficiarul produselor exportate, iar ambalajele vor fi livrate de producator catre exportatori pe baza de aviz de insotire a marfii cu mentiunea “*nu se factureaza; produse destinate exclusiv pentru export*”.

Societatile exportatoare, respectiv fabricile de imbracaminte, au obligatia sa indeplineasca formalitatile de export si sa remita producatorului de ambalaje o copie a documentului de transport, din care sa rezulte ca toate comenzile primite de la beneficiar au fost destinate exportului.

Obligatia producatorului este de a produce saci de polietilena pentru beneficiarul extern, de a livra acesti saci catre societatea exportatoare de imbracaminte si de a emite factura cu produsele livrate “catre mandatar pentru beneficiarul extern” cu mentiunea “*scutit cu drept de deducere*”, iar obligatia mandatarului este de a emite comenzile si de a efectua plata produselor comandate.

Astfel, din continutul acestui contract, rezulta clar ca produsele fabricate de S.C..... S.R.L. (ambalaje de polietilena pentru imbracaminte) sunt destinate unor firme din Marea Britanie, denumite “beneficiari”, catre care sunt expediate atat confectiile textile fabricate de societatile intermediare de export, cat si ambalajele in care sunt transportate aceste confectii.

Deci sacii de polietilena produsi de S.C. S.R.L. (B) si expediati de firme intermediare de export din Romania (C) nu se transporta catre contractorul principal care este firma X Ltd Marea Britanie (A), si care a comandat si cumparat aceste produse, asa cum prevede art.1 alin.(3) din Instructiunile la O.M.F.P. nr.2.221/2006, ci produsele sunt expediate catre diversi beneficiari din Marea Britanie.

Chiar daca societatea contestatoare face dovada ca produsele fabricate au ajuns in Marea Britanie (cu documentele de transport CMR transmisse in copie de exportatori), iar cumparatorul acestora este contractorul principal (mandatarul societatilor beneficiare) X Ltd Marea Britanie, care a transmis un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA eliberat in Marea Britanie, cumparator pentru care au fost intocmite facturi de

vanzare-cumparare a ambalajelor, totusi, nu a fost indeplinita conditia prevazuta la art.1 alin.(3) din Instructiunile la O.M.F.P. nr.2.221/2006, respectiv ca produsele sa fie expediate cumparatorului (contractorului principal).

Din prevederile contractului, rezulta ca relatia comerciala avand ca obiect productia de saci de polietilena destinati ambalarii confectiilor, livrarea si expedierea lor catre beneficiarii din Marea Britanie, se desfasoara intre patru societati comerciale si nu intre trei societati comerciale, asa cum prevede anexa la O.M.F.P. nr.2.221/2006, respectiv: contractorul principal (mandatarul) care este X Ltd Marea Britanie si care are si calitatea de cumparator al produselor, dar nu este si destinatarul acestora; producatorul ambalajelor, care este societatea contestatoare S.C. S.R.L.; societatile intermediare de export, care sunt fabrici de confectii textile din Romania si care expediaza ambalajele catre destinatari, beneficiari din Marea Britanie; beneficiarii bunurilor catre care sunt expediate ambalajele si care sunt clienti ai contractorului principal, avand sediul in Londra - Marea Britanie.

Astfel, in acest caz, nu se aplica masurile de simplificare prevazute la **art.4 din Instructiuni**, respectiv scutirea de TVA pentru livrarea intracomunitara de bunuri conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, ci se aplica prevederile art.140 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cota standard de TVA de 19% pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa, deci pentru operatiunile taxabile prevazute la art.126 alin.(9) lit.a) din Codul Fiscal, ca urmare a faptului ca locul de livrare a bunurilor, respectiv locul unde se gasesc bunurile in momentul cand incepe expedierea sau transportul este in Romania, conform prevederilor art.126 alin.(1) lit.b) si art.132 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal.

In acelasi sens s-au pronuntat si organele de specialitate din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor - Directia de legislatie in domeniul TVA, prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Prahova sub nr...../....., intr-un caz similar celui de fata, respectiv “[...] nu se aplica masurile de simplificare in domeniul taxei pe valoarea adaugata prevazute la cazul 1, art. 4 din Instructiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata..., aprobate prin Ordinul nr.2.221/2006, intrucat dupa prelucrare, bunurile nu sunt expediate contractorului principal,... ci sunt livrate catre beneficiarii firmelor...”.

- Constatarile prezentate mai sus pe baza contractului nr...../01.01.2007, respectiv faptul ca produsele fabricate de S.C. S.R.L., la comanda firmei X Ltd Marea Britanie, sunt expediate si destinate altor firme din Marea Britanie decat contractorului principal, respectiv beneficiarilor inscrisi in contractul nr...../2007, care sunt clienti ai contractorului principal, sunt confirmate de documentele de evidenta primara depuse in copie la dosarul cauzei, din care enumerez:

- comanda emisa in data de2007 de firma X Ltd (contractorul principal) catre societatea contestatoare pentru produse, in care se face mentiunea “Livrati catre: Y” - firma romaneasca exportatoare si mentiunea “Pentru: Z” - firma beneficiara din Marea Britanie inscrisa in contract

- avizul de insotire a marfii nr...../2007 emis de furnizorul S.C. S.R.L. catre cumparatorul S.C. Y S.R.L. (societate exportatoare) pentru bucati saci polietilena, cu mentiunea “Pentru: Z”

- factura / INVOICE nr...../2007 emisa de S.C. S.R.L. catre cumparatorul X Ltd Marea Britanie, pentru bucati ambalaje, cu mentiunea “Pentru: Z”

- 5 documente de transport international CMR emise de expeditorul S.C. Y S.R.L. pentru destinatarul firma “Z” Ltd Londra, avand mentiunea “.... Buc. confectii pe umerase” si mentiunea ca s-au folosit un numar de saci imprimati furnizati de catre S.C. S.R.L. cu avizul nr...../.....

De asemenea, pe documentele de transport sunt inscrise numerele facturilor externe (INVOICE) emise de societatea expeditoare pentru confectiile livrate (numerele 1 - 5) si totodata aceste documente sunt avizate si stampilate de firma destinatoare “Z” Ltd Londra, confirmand astfel primirea marfurilor.

- 5 facturi externe (INVOICE) reprezentand contravalore confectii textile, avand numerele 1 - 5, emise in luna iunie 2007 de furnizorul fabrica de confectii S.C. “Y” S.R.L. pentru cumparatorul firma “Z” Ltd Londra, facturi inscrise in documentele de transport CMR sus mentionate si transmisse D.G.F.P. Prahova de catre furnizor.

Astfel, din toate aceste documente prezentate mai sus, depuse in copie la dosarul cauzei de catre organul de control, societatea contestatoare si societatea exportatoare S.C. “Y” S.R.L., rezulta ca ambalajele pentru confectii fabricate de S.C. S.R.L. nu au fost expediate catre contractorul principal, ci catre clienti ai acestuia, beneficiari din Marea Britanie.

In cazul documentelor prezentate, beneficiar al ambalajelor a fost firma “Z” Ltd Londra, mentionata in toate aceste docuemnete, ca si in contractul nr...../2007.

- Depunerea de catre societatea contestatoare la dosarul cauzei a copiei Contractului comercial

nr...../01.01.2007, despre care nu s-a facut nicio referire in contestatia initiala si nici in completarile la contestatie transmisse ulterior, nu influenteaza in niciun fel constatarile prezentate mai sus, intrucat, din documentele primare intocmite de societate in perioada verificata si prezentate organelor de control si partial organelor de solutionare a contestatiei, rezulta ca prevederile acestui contract, desi incheiat tot in data de 01.01.2007, ca si contractul nr..... prezentat organelor de control, nu au fost aplicate de societatea contestatoare.

Din acest contract rezulta urmatoarele:

- Contractul a fost incheiat intre S.C. S.R.L. - in calitate de furnizor si firma X Ltd. din Marea Britanie - in calitate de cumparator si beneficiar.

- Sacii produsi de S.C. S.R.L., pe care ii vinde partenerului firma X Ltd. Marea Britanie sunt livrati de catre anumite fabrici intermediare din Romania (enumerate in contract) catre diverse firme din Londra - Marea Britanie (enumerate in contract), denumite spatii de depozitare ale cumparatorului.

- Obiectul contractului in constituie livrarea de catre furnizor cumparatorului, prin intermediul fabricilor intermediare, la adresele de depozitare din Anglia mentionate in contract a produselor: saci de plastic si pungute de plastic.

- Furnizorul va livra produsele catre societatile romanesti intermediare pe baza de aviz de insotire a marfii pe care va fi inscrisa mentiunea “*nu se factureaza; produse destinate beneficiarului extern*”.

Societatile intermediare au obligatia sa indeplineasca formalitatile de reexpediere a bunurilor si sa remita furnizorului o copie a documentului de transport.

Avand in vedere prevederile din contractul prezentat mai sus, rezulta ca societatea contestatoare nu a dovedit cu documente urmatoarele mentiuni inscrise in contract:

- Desi firma X Ltd Marea Britanie este denumita in ultimul contract “cumparator si beneficiar”, in loc de “mandatar” al firmelor beneficiare, asa cum este prezentata in primul contract, totusi, din documentele intocmite, respectiv comanda, aviz de insotire a marfii, factura INVOICE, CMR-uri si facturile externe intocmite de fabricile de confectii, nu rezulta ca beneficiar al produselor este cumparatorul, respectiv firma X Ltd Marea Britanie. Din contra, pe toate aceste documente se face mentiunea ca beneficiari ai produselor sunt alte societati comerciale din Londra, clienti ai cumparatorului, asa cum este inscris in primul contract. In documentele prezentate mai sus, beneficiarul produselor este firma “Z” Ltd.

- Nu se dovedeste prin niciun document ca destinatiile la care sunt transportate bunurile reprezinta “spatii de depozitare” ale firmei cumparatoare X Ltd Marea Britanie.

Din contra, asa cum am aratat mai sus, pe documente este inscris clar alt beneficiar decat firma cumparatoare.

- Diagrama prezentata de societatea contestatoare din care ar rezulta ca sistemul de functionare al

firmei se incadreaza in prevederile O.M.F.P. nr.2.221/2006, respectiv relatia comerciala privind producerea si expedierea ambalajelor se desfasoara intre trei societati comerciale din care firma X Ltd Marea Britanie reprezinta atat cumparatorul cat si beneficiarul marfii, nu este de asemenea dovedita cu documente.

Aceasta diagrama este conceputa doar dupa prevederile contractului comercial nr...../2007, nu si dupa documentele de evidenta tehnico-operativa intocmite de societate si prezentate la control.

- Sustinerea din contestatie precum ca “*Am lucrat cu acelasi sistem de aproape 10 ani de zile si noile*

Dvs. legi nu schimba legea exportului pe teritoriul UE este contrazisa de insasi textul Legii nr.571/2003, modificat si completat prin Legea nr.343/2006, cu aplicabilitate de la data de 01.01.2007, ca si de celealte prevederi legale (ordine ale ministrului economiei si finantelor) date in aplicarea Legii nr.571/2003, modificata si completata.

- Chiar daca sacii de polietilena produsi de S.C. S.R.L. nu sunt vanduti in Romania, ci in Marea

Britanie, totusi aceasta operatiune nu indeplineste in totalitate conditiile prevazute de legislatia in vigoare privind TVA, aplicabila de la data de 01.01.2007, asa cum am prezentat mai sus, pentru acordarea scutirii de TVA conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, astfel incat aceasta livrare este asimilata operatiunilor taxabile in Romania cu cota de 19%.

- Desi art.3 alin.(1) lit.b) din O.M.F.P. nr.2.221/2006 prevede ca si conditie pentru aplicarea masurii

de simplificare intoarcerea produselor prelucrate in statul membru al contractorului principal (Marea Britanie), iar la art.4 din Instructiuni se prevede ca: “*Pentru a beneficia de scutire pentru livrarea intracomunitara de bunuri, B trebuie sa demonstreze ca produsele prelucrate au fost transportate din Romania in statul membru 2.*”, totusi, in prezentarea primului caz in care se aplica masurile de simplificare, respectiv la art.1 din Instructiuni, este conditionata aplicarea masurilor de simplificare (scutire de TVA) de expedierea produselor prelucrate (saci de polietilena) catre contractorul principal “*A din statul membru 2*”, respectiv catre firma X Ltd Marea Britanie - in cazul de fata, conditie neindeplinita, asa cum am aratat mai sus.

Pe cale de consecinta, nu sunt aplicabile nici prevederile art.10 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2.222/2006, ca urmare a faptului ca nu au fost indeplinite conditiile din O.M.F.P. nr.2.221/2006.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca operatiunile impozabile desfasurate de S.C. S.R.L., respectiv livrari de ambalaje din polietilena pentru confectii textile efectuate in perioada aprilie - mai 2007 catre cumparatorul X Ltd Marea Britanie, nu se incadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA cu drept de deducere prevazute la art.126 alin.(9) lit.b), la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal si la art.3 si 4 din Instructiunile aprobat prin O.M.F.P. nr.2.221/2006, ci se incadreaza la art.126 alin.(9) lit.a) si la art.140 alin.(1) din aceasta lege, respectiv in categoria operatiunilor taxabile cu cota de 19%, drept pentru care se va respinge contestatia formulata ca neintemeiata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. din, Jud.Prahova, si, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

D E C I D E :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. din, Jud.Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

2. - Conform prevederilor art.188 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 26.09.2005 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezena deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,