

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 174 din 25 iunie 2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" S.R.L.
din orașul x, județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x mai 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x mai 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" S.R.L.** din orașul x, județul Prahova, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x aprilie 2010*, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva *Raportului de inspecție fiscală parțială* încheiat la data de x aprilie 2010 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x aprilie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr.x/x.05.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x mai 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Precizăm că la dosarul contestației este anexată Împuternicirea avocațială nr. x/x aprilie 2010 dată de societatea comercială contestatoare Societății civile de avocați "x" din cadrul Baroului București în baza contractului de asistență juridică nr. x/x.04.2010.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în orașul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. **J29/x/x** și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de x lei reprezentând *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.*

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):

"[...] Subscrisa **S.C. x S.R.L. x**, [...], reprezentată legal prin domnul x, în calitate de administrator și convențional de x, în calitate de avocat, formulează, [...], prezenta

CONTESTAȚIE

împotriva **Deciziei de impunere nr. x/x.04.2010** încheiate în baza *Raportului de Inspecție Fiscală nr. x/x.04.2010*, [...], prin care solicităm, în temeiul art. 209 alin. 1 lit. b) din OG nr. 92/2003, să dispună:

1. în principal, anularea actelor administrativ-fiscale menționate și anularea taxei pe valoarea adăugată (TVA) stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei;
2. drept consecință, emiterea unei noi decizii de impunere cu o nouă soluționare a decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare prin care să se majoreze TVA aprobată la rambursare cu suma de x lei,
3. în subsidiar, desființarea actelor de control fiscal menționate și refacerea controlului.

pentru următoarele

MOTIVE:

I. Situația de fapt

[...] Potrivit adresei nr. x/x decembrie 2009, D.G.F.P. Prahova – Activitatea de Inspecție Fiscală, inspecția fiscală inițiată a fost suspendată începând cu x decembrie 2009. Inspecția a fost reluată abia la data de x aprilie 2010, potrivit Comunicării reluării inspecției primite de către subscrisa petentă la aceeași dată și a avut drept rezultat **respingerea la rambursare a sumei de TVA de x lei.**

Așa cum s-a specificat în Raportul de Inspecție Fiscală Parțială, motivul pentru care s-a stabilit o sumă suplimentară a TVA colectată pentru perioada verificată ar fi faptul că organul fiscal nu a considerat livrările către societățile din Bulgaria, și anume y Bulgaria și z, ca fiind livrări intracomunitare scutite din punct de vedere al TVA conform art. 143 alin. (2) din legea 571/2003.

II. Decizia de impunere nr. x/x.04.2010 [...] este nelegală și netemeinică pentru următoarele considerente:

1. Precizare prealabilă

Pentru a emite actele atacate, organele de control au stabilit TVA de colectat în sumă de x lei, mai mult cu **x lei** față de TVA colectat înregistrat de societate. Pentru a proceda astfel, acestea au apreciat că livrările către societățile din Bulgaria efectuate de către contestatoare nu îndeplinesc cerințele pentru a fi considerate livrări intracomunitare care intră sub incidența prevederilor art. 143 alin. 2 lit. a) coroborate cu art. 143 alin. 3 din Codul fiscal.

În speță, toate operațiunile vizate constituie livrări intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată, toate cerințele prevăzute de lege fiind întrunite, astfel cum vom detalia în continuare.

[...] [...], societatea contestatoare a prezentat echipei de Inspecție Fiscală toate documentele aferente livrărilor intracomunitare mai sus menționate, respectiv: contractele cadru de vânzare cumpărare încheiate cu fiecare dintre clienți, facturile aferente livrărilor, scrisorile de transport internațional CMR și documentele ce atestă plățile contravalorii produselor, plăți efectuate prin virament bancar.

Cu toate acestea organele de inspecție au apreciat necesară efectuarea de către Compartimentul de Schimb Internațional de Informații din cadrul DGFP Prahova de verificări cu privire la aceste livrări. Consecutiv acestor verificări, a rezultat faptul că în ceea ce privește y Bulgaria și z nu au existat livrări intracomunitare, deoarece produsele energetice nu au părăsit teritoriul vamal al României astfel încât să poată fi definite drept livrări intracomunitare, aceste tranzacții fiind simulate prin întocmirea de documente care nu sunt conforme cu realitatea (CMR-urile nu sunt conforme cu realitatea). Susținerile reținute de către organele de control sunt vădit neîntemeiate.

[...] În fapt, deși inspecția fiscală a fost suspendată pentru o perioadă de aproximativ 4 luni pentru efectuarea de controale specifice, organele fiscale nu au realizat controale încrucișate la societățile care au realizat transportul, societăți care au emis CMR-urile ([...]), și nici la beneficiarii finali ai mărfurilor livrate.

[...] Existența unor asemenea controale încrucișate ar fi trebuit să aibă ca rezultat, pe de-o parte, stabilirea realității economice a tranzacțiilor, iar pe de altă parte stabilirea de o manieră corectă a răspunderii privind întocmirea corespunzătoare a acestor documente.

[...] Astfel, în temeiul Convenției referitoare la Contractul de Transport Internațional de Mărfuri pe Șosele (CMR), la care a aderat și România prin Decretul nr. 451/20.11.1972, **răspunderea privind întocmirea documentelor de transport revine exclusiv transportatorului.** x în calitate de vânzător, s-a angajat în mod expres prin art. 3.2 din cuprinsul contractelor încheiate cu clienții externi că: [...].

Conform acestei clauze FCA Franco căraș (locul convenit), astfel cum este definită de regulile Incoterms 2000 aplicabile în materie, **răspunderea vânzătorului încetează atunci când marfa este predată transportatorului ales de cumpărător.**

În aceste condiții, este de reținut faptul că din momentul încărcării mărfurilor, x este exonerată de răspundere, fiind irelevantă destinația ulterioară a mărfurilor și modalitatea în care transportul acestora a fost gestionat, potrivit înțelegerii dintre transportator și societatea/societățile cumpărătoare din Bulgaria.

[...] De asemenea, organele de inspecție fiscală, în mod nelegal și netemeinic, [...], nu au apreciat necesară efectuarea de controale încrucișate la societățile române care au fost indicate ca fiind beneficiari finali ai mărfurilor.

[...] Aceste verificări ar fi stabilit corectitudinea operațiunilor derulate de către x din perspectiva regimului TVA aferent relațiilor comerciale derulate. Astfel cum rezultă din toate documentele întocmite potrivit legii, aceste societăți au achiziționat mărfuri de la societatea y Bulgaria, printr-o operațiune de vânzare-cumpărare comercială distinctă de cele controlate și efectuate de către x.

Drept urmare, calificarea drept livrare intracomunitară scutită de plata TVA a operațiunilor efectuate între x și y Bulgaria nu depinde de tranzacțiile ulterioare, subsecvente.

2.2. În mod nelegal și netemeinic organele de control și-au întemeiat concluziile pe aspecte care nu au legătură cu operațiunile desfășurate

Astfel, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă o interpretare tendențioasă și lipsită de orice suport probator în catalogarea unor documente și a unor tranzacții de către organele de inspecție fiscală.

[...] Astfel cum am arătat, din momentul încărcării mărfurilor răspunderea a fost transferată în sarcina transportatorului, transportator numit de către cumpărător. Prin urmare, pretinsa simulare a tranzacțiilor și neconformitatea CMR-urilor cu realitatea nu pot fi în răspunderea contestatoarei, având în vedere prevederile contractuale și obligațiile legale ale transportatorilor.

[...] Din coroborarea tuturor acestor considerente rezultă aceea că organele fiscale nu au făcut decât să interpreteze în mod tendențios și în lipsa unui suport probator adecvat caracterul operațiunilor derulate de către x.

2.3. În mod nelegal și netemeinic organele de inspecție fiscală au ignorat valabilitatea codului de TVA al societății z Bulgaria

Rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală că potrivit informațiilor transmise de către autoritățile din Bulgaria **“codul de TVA al firmei a fost suspendat întrucât nu a fost găsit la sediul social declarat”**. Drept consecință, nu s-a putut stabili dacă bunurile au fost recepționate de către z.

Am arătat că, potrivit prevederilor art. 143 alin. 2 lit. a) coroborate cu art. 143 alin. 3 din Codul fiscal: [...].

Considerentele organelor fiscale sunt nelegale și netemeinice întrucât nu se raportează la momentul efectuării tranzacțiilor în discuție. Astfel, din Anexa nr. x la raportul de inspecție fiscală rezultă că ultima tranzacție derulată cu z Bulgaria a avut loc pe data de **x.08.2009**. Or, din documentul transmis de către Autoritatea bulgară reiese clar faptul că data anulării înregistrării în scopuri de TVA este **x.12.2009**, dată ulterioară tuturor tranzacțiilor derulate de S.C. x S.R.L. x cu z Bulgaria.

În aceste condiții, nu poate fi pusă sub semnul îndoielii îndeplinirea cerinței legale menționate (valabilitatea codului TVA al persoanei cocontractante) la momentul efectuării livrărilor, motiv pentru care o dată în plus argumentele organelor de control sunt nelegale și netemeinice.

[...] Prin urmare, orice considerente reținute de organul de control, referitoare la o presupusă convență dintre x și societățile bulgare în scopul eludării prevederilor legislației fiscale române sunt vădit neîntemeiate. În condițiile în care, potrivit contractelor încheiate cu partenerii bulgari, societatea românească s-a descărcat de orice obligație la momentul predării mărfii către transportator, cu indicarea în CMR a locului de destinație, este limpede că nu se poate pune problema unei culpe a acesteia în întocmirea facturilor pe baza cărora partenerii bulgari au efectuat plata. Prin urmare, chiar dacă s-ar demonstra cu probe indubitabile că, ulterior predării mărfurilor, partenerii bulgari au deturnat pe transportator, indicându-i să livreze bunurile în România, această demonstrație nu poate conduce la concluzia că facturile ar fi fost incorect întocmite de către x și că aceasta ar fi trebuit să perceapă TVA de la partenerii externi. Într-o astfel de situație, organele fiscale prejudiciate prin fapta exclusivă a societăților din Bulgaria, ar urma să declanșeze procedurile legale pentru recuperarea prejudiciului de la acestea.

În plus, **este evident** că încetarea activității unei societăți comerciale (z Bulgaria) **ulterior desfășurării unor operațiuni comerciale cu x** nu poate constitui prin ea însăși un motiv pentru a considera că acesteia trebuia să l se factureze marfa trimisă cu TVA, în condițiile în care această marfă a fost predată transportatorului cu destinația Bulgaria.

[...] **2.5. Concluzie**

Pentru toate aceste considerente, în speță sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru ca operațiunile efectuate de către contestatoare să fie calificate drept livrări intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată. [...].”

II. – Din Decizia de impunere nr. x din x aprilie 2010, respectiv din anexa la aceasta - Raportul de inspecție fiscală parțială din x aprilie 2010, rezultă următoarele:

* Inspecția fiscală parțială finalizată la data de x aprilie 2010 a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată de către S.C. “x” S.R.L., în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare aferent lunii august 2009, înregistrat la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. x/x septembrie 2009, iar la A.I.F. Prahova sub nr. x/x noiembrie 2009.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială din data de x aprilie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x aprilie 2010.

În acest Raport, la Capitolul III – Constatări fiscale — s-a consemnat (citat):

“[...] Taxa pe valoarea adăugată

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea 571/2003 [...], a Normelor metodologice [...] aprobate prin H.G. nr. 44/2004 [...], și a Metodologiilor de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată aprobate de A.N.A.F. prin adresele nr.302768/noiembrie 2007 respectiv nr.300369/16.02.2006.

Inspeția fiscală a cuprins perioada iulie – august 2009 [...].

[...] TVA colectată

[...] În perioada verificată, iulie – august 2009, SC x SRL a facturat produse energetice (...) către y Bulgaria – BG x în valoare de x Euro, echivalent x lei, q – BG x, x Euro, echivalent x lei, și z – BG x în valoare de x Euro, echivalent x lei, pentru care nu a colectat taxă pe valoarea adăugată deoarece a considerat că acestea sunt livrări intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată. Produsele energetice comercializate către societățile din Bulgaria au fost achiziționate de SC x SRL x de la SC x SRL București, SC x SRL București și SC x SRL x.

Aferent livrărilor de produse petroliere efectuate către partenerii din Bulgaria, SC x SRL x a prezentat echipei de inspecție fiscală, contractele cadru de vânzare cumpărare de produse petroliere încheiate cu fiecare dintre cei trei clienți, factura, scrisoare de transport internațional CMR. Decontarea contravalorii produselor înscrise în facturile întocmite de societatea verificată s-a efectuat prin virament bancar, conform fișelor analitice pe fiecare client ale contului contabil 411.

Conform CMR-urilor prezentate, la rubrica nr. 16 “Transportator” sunt menționate următoarele societăți: SC x SRL București, SC x SRL x, jud Maramureș și SC x, jud. Sibiu.

La control aferent perioadei verificată a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei (anexa nr. x), mai mult cu x lei față de taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată de societate, deoarece livrările către societățile din Bulgaria efectuate de SC x SRL x nu îndeplinesc condițiile pentru a fi considerate livrări

intracomunitare care intră sub incidența prevederilor art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 [...] coroborat cu prevederile art. 143, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 [...].

În fapt, SC x SRL [...] a "facturat" produse energetice către firmele din Bulgaria în valoare totală de x Euro, echivalent x lei, suma fiind înscrisă la rândul 1 "Livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art. 143, alin. (2) lit.a) și d) din Codul Fiscal" în deconturile de tva din lunile iulie și august 2009, respectiv declarată la organul fiscal teritorial prin Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri, depusă și înregistrată la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. x din data de x.10.2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au înaintat Compartimentului de Schimb Internațional de Informații din cadrul D.G.F.P. Prahova, actele și documentele necesare verificării acestor livrări pentru solicitarea informațiilor deținute de autoritățile fiscale din Bulgaria, respectiv realitatea și legalitatea tranzacțiilor cu produse petroliere derulate de SC x SRL x cu y Bulgaria – BG x, q – BG x și z – BG x8.

Din actele și documentele transmise de autoritățile din Bulgaria, au rezultat următoarele:

Referitor la societatea y Bulgaria – BG x

Așa cum reiese din nota explicativă dată de administratorul societății, dl. x, "bunurile furnizate de SC x SRL [...] au fost vândute către alte societăți din România. **Bunurile nu au ajuns în Bulgaria [...]**". Conform documentelor transmise de autoritățile din Bulgaria, firma y a întocmit facturi către SC x SRL București, sector x, CUÍ x și SC x SRL București, sector x, CUÍ x, marfa fiind transportată de la SC x SRLx direct către cele două societăți din București.

Referitor la societatea z – BG x

Așa cum rezultă din răspunsul transmis de autoritățile din Bulgaria, "nu există informații despre activitatea desfășurată de comerciantul bulgar, **codul de tva al firmei a fost suspendat** întrucât nu a fost găsit la sediul social declarat [...] z a depus un decont de tva cu suma 0 pentru luna iulie 2009 (fără livrări sau achiziții), comerciantul nu a declarat achiziții. Firma nu a depus decontul de tva pentru luna august 2009". De asemenea, "z nu a declarat achiziții intracomunitare de la x în perioada iulie – august 2009. Firma din BG este **de tip "fantomă"** și nu a fost găsită la sediul social declarat. Datorită acestui fapt, nu am putut stabili dacă bunurile au fost recepționate de z. Tva nu a fost declarat și nici plătit de firma bulgară. [...]."

Referitor la q – BG x

Din actele primite, a rezultat faptul că "bunurile au fost recepționate de firma bulgară – ... [...] Achiziția a fost corect declarată și înregistrată în evidența contabilă ca și achiziție intracomunitară, [...] suma facturată a fost de x Euro și a fost confirmată de q în timpul verificării, [...] TVA a fost corect declarat și plătit de firma bulgară".

În concluzie, urmare verificării tuturor actelor și documentelor aflate la dispoziția echipei de inspecție fiscală, inclusiv a informațiilor furnizate de autoritățile din Bulgaria, a rezultat faptul că în cazul y Bulgaria – BG x și z – BG x nu au existat livrări intracomunitare, deoarece produsele energetice nu au părăsit teritoriul vamal al României, condiție obligatorie de altfel așa cum rezultă din însăși definiția livrării intracomunitare "[...]", aceste tranzacții fiind simulate prin întocmirea de documente care nu sunt conforme cu realitatea (CMR-uri).

În conformitate cu prevederile art. 143, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 [...], coroborat cu prevederile art.10, alin. (1) din O.M.F. nr. 2222/2006 [...], SC x SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală "documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru", dar analizând aceste documente în paralel cu informațiile transmise de autoritățile din Bulgaria, respectiv faptul că produsele nu au fost recepționate de către cele două societăți și operațiunile nu au fost declarate, se constată faptul că CMR-urile nu sunt conforme cu realitatea.

Având în vedere cele prezentate mai sus, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de justificare a scutirii de taxă pentru livrările către y Bulgaria și z, la control au fost aplicate prevederile art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...], respectiv a fost calculată taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor către cele două firme din Bulgaria în sumă totală de x lei (x lei valoarea totală a livrărilor x 19%) – anexa nr.3. [...]."

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

* În Raportul de inspecție fiscală parțială din x aprilie 2010 încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova la S.C. "x" S.R.L. a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată datorată de societatea comercială pentru perioada iulie – august 2009, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de x lei și opțiune de rambursare aferent lunii august 2009, înregistrat la A.F.P.C.M. Prahova sub nr. x/x septembrie 2009, iar la A.I.F. Prahova sub nr. x/x noiembrie 2009.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale este "x" - cod CAEN x.

Motivele de fapt și de drept care au condus la **colectarea suplimentară de TVA** în sumă de x lei (contestată), sunt următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru **livrările intracomunitare de bunuri** efectuate de S.C. "x" S.R.L. către **două firme din Bulgaria**, respectiv y Ltd. Sofia – BG x și z Ltd. Ruse – BG x, **în valoare totală de x lei, nu sunt îndeplinite condițiile de justificare a scutirii de TVA** prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile alin. (3)

ale aceluiași articol și cu prevederile art. 10 alin. (1) din Ordinul M.F.P. Nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, documentele de transport rutier internațional prezentate la control (CMR-uri) aferente acestor livrări de bunuri, au fost considerate neconforme cu realitatea, ca urmare a informațiilor obținute de la autoritățile fiscale din Bulgaria, constatându-se faptul că bunurile livrate către cele două firme din Bulgaria nu au părăsit teritoriul vamal al României.

În aceste condiții, conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Codul fiscal, pentru livrările în sumă totală de x lei s-a aplicat TVA în cotă de 19%, colectându-se suplimentar TVA în sumă de x lei, sumă cu care s-a diminuat TVA solicitată la rambursare prin decontul aferent lunii august 2009.

* **Prin contestația formulată de S.C. "x" S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. x din x aprilie 2010 este contestată obligația fiscală suplimentară de plată, respectiv suma de x lei reprezentând TVA colectată suplimentar la control și respinsă la rambursare.**

Societatea comercială contestatoare susține că a efectuat livrări de bunuri intracomunitare către cele două firme din Bulgaria, prin intermediul unor firme de transport rutier, aceste operațiuni fiind scutite de TVA conform prevederilor art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, totodată precizând că – în temeiul Convenției referitoare la Contractul de Transport Internațional de Mărfuri pe Șosele (CMR), ratificată prin Decretul nr. 451/20 noiembrie 1972 – răspunderea privind întocmirea documentelor de transport revine exclusiv transportatorului.

În aceste condiții, consideră că răspunderea sa, în calitate de vânzător, încetează atunci când mărfurile au fost predate transportatorului ales de cumpărător.

Astfel, societatea comercială contestatoare se declară exonerată de orice răspundere, considerând irelevantă destinația finală a mărfurilor și modalitatea în care a fost "gestionată" operațiunea de transport, aceasta având loc conform înțelegerii dintre transportator și societățile comerciale cumpărătoare din Bulgaria.

Pentru aceste considerente, susține că, în cazul său, sunt îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege pentru ca operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale "*... să fie calificate drept livrări intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adăugată.*"

* **Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

La art.143 alin.(2) lit.a) și la alin. (3) din Codul fiscal, se prevede:

"Art. 143. – Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, [...]

[...] (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, [...].

(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."

La art. 10 alin. (1) din Instrucțiunile 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, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"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."

În cazul a două firme din Bulgaria, partenere de afaceri ale S.C. "x" S.R.L., respectiv y Ltd. Sofia – BG x și z Ltd. Ruse – BG x, conform celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat la data de x aprilie 2010, organele de control au constatat că în fapt **nu au existat livrări intracomunitare de bunuri în valoare totală de x lei, întrucât produsele energetice înscrise în facturile emise de societatea comercială contestatoare nu au părăsit**

teritoriul vamal al României, acest fapt rezultând din analiza documentelor de transport prezentate la control, coroborate cu informațiile furnizate de autoritățile fiscale din Bulgaria.

Astfel, în timpul inspecției fiscale, organele de control au înaintat Compartimentului de schimb internațional de informații din cadrul D.G.F.P. Prahova actele și documentele necesare verificării realității și legalității tranzacțiilor cu produse petroliere derulate de S.C. "x" S.R.L. cu firmele din Bulgaria.

Din informațiile furnizate de autoritățile fiscale din Bulgaria, au rezultat următoarele aspecte:

1. – În cazul livrărilor de produse petroliere și petrochimice efectuate de S.C. "x" S.R.L. către firma **y Ltd. Sofia – BG x**, conform Contractului cadru de vânzare – cumpărare nr. x/x mai 2009 și a facturilor fiscale/invoice emise în perioada iulie – august 2009 în sumă totală de **x lei** (x €), deși în documentele de transport internațional (CMR) emise de transportator (S.C. "x" S.R.L. București), semnate și ștampilate de acesta, precum și de expeditor (S.C. "x" S.R.L. – vânzător) și de destinatar (y Ltd. Sofia – cumpărător), este menționat la rubrica 3 "Locul prevăzut pentru livrarea mărfii" localitatea Sofia din Bulgaria, s-a constatat că aceste produse au fost în fapt revândute către alte societăți comerciale din România fără să ajungă la firma din Bulgaria.

Astfel, conform documentelor și informațiilor transmise de autoritățile fiscale din Bulgaria și a Notei explicative dată de administratorul firmei bulgărești, dl x, rezultă că y Ltd. Sofia – BG x a întocmit pentru produsele livrate de S.C. "x" S.R.L. facturi către S.C. "x" S.R.L. București – Sector x, CUÎ x și către S.C. "x" S.R.L. București – Sector x, CUÎ x, produsele petroliere fiind transportate de la locul de încărcare din România direct către cele două societăți comerciale din București, deci produsele nu au ajuns în Bulgaria, neexistând astfel niciun fel de livrări/achiziții intracomunitare.

Însăși definiția livrărilor intracomunitare prevăzută la art. 128 alin. (9) din Codul fiscal menționează faptul că, pentru a fi încadrate în această categorie, bunurile trebuie expediate sau transportate dintr-un stat membru (România) în alt stat membru (Bulgaria – în cazul de față), rezultând că, în caz contrar, livrarea se consideră a fi efectuată pe teritoriul României:

"Art. 128. – [...] (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."

Făță de aceste constatări, rezultă că livrările de produse în sumă totală de x lei nu reprezintă livrări intracomunitare de bunuri, deci nu sunt scutite de TVA – conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, documentele de transport internațional întocmite (CMR) nefiind conforme cu realitatea.

Astfel, în mod corect și legal, conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Codul fiscal:

"Art. 140. – (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."

Întrucât aceste livrări de bunuri au fost efectuate în interiorul României, asupra bazei de impozitare de x lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca TVA colectată suplimentar suma de x lei (x lei x 19%).

Motivațiile prezentate în contestație referitoare la faptul că răspunderea privind întocmirea documentelor de transport revine exclusiv transportatorului, iar răspunderea S.C. "x" S.R.L. încetează atunci când marfa este predată transportatorului ales de cumpărător, nu sunt reale și nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât răspunderea pentru realitatea operațiunilor și încadrarea acestora în legislația fiscală corepunzătoare acestei realități, respectiv operațiuni scutite de TVA sau operațiuni impozabile cu TVA, după caz, nu poate fi transferată către alte societăți comerciale, deoarece societatea comercială contestatoare vânzătoare este cea care are obligația de a dovedi organelor de inspecție fiscală că livrările de produse petroliere fac parte din categoria livrărilor intracomunitare în vederea aplicării scutirii de TVA, conform art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal.

Astfel, S.C. "x" S.R.L. este direct interesată în dovedirea realității tranzacțiilor intracomunitare, în caz contrar, aplicându-se prevederile art. 140 alin. (1) din Codul fiscal privind impozitarea livrărilor de pe teritoriul României cu cota de 19 % TVA.

2. – În cazul livrărilor de produse petroliere și petrochimice efectuate de S.C. "x" S.R.L. către firma **z Ltd. Ruse – BG x**, conform Contractului cadru de vânzare – cumpărare nr. x/x iulie 2009 și a facturilor fiscale/invoice emise în **perioada iulie – august 2009** în sumă totală de **x lei** (x €), deși în documentele de transport internațional (CMR) emise de transportator (S.C. "x" S.R.L. x, județul Sibiu), semnate și ștampilate de acesta, precum și de expeditor (S.C. "x" S.R.L. – vânzător) și de destinatar (z Ltd. Ruse – cumpărător), este menționat la rubrica 3 "Locul prevăzut pentru livrarea mărfii" localitatea Ruse din Bulgaria, aceste operațiuni nu au putut fi sincere întrucât, conform informațiilor transmise de autoritățile fiscale din Bulgaria, s-a constatat:

– pentru luna iulie 2009, z Ltd. Ruse a depus Decont de TVA cu sumă zero, fără livrări și fără achiziții;

– pentru luna august 2009, z Ltd. Ruse nu a depus Decont de TVA la autoritatea fiscală bulgară;

– z Ltd. Ruse nu a declarat niciun fel de achiziții intracomunitare de la S.C. "x" S.R.L. x în perioada iulie – august 2009, iar datorită faptului că nu s-a putut contacta niciun reprezentant al firmei la sediul social declarat, autoritățile fiscale bulgare au declarat-o de tip "fantomă", procedând la suspendarea codului de înregistrare în scopuri de TVA.

Făță de aceste constatări, rezultă că pentru livrările de produse în sumă totală de **x lei**, societatea comercială contestatoare **nu a putut face dovada** că reprezintă **livrări intracomunitare de bunuri** care ar fi **scutite de TVA** – conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Având în vedere informațiile furnizate de autoritățile fiscale din Bulgaria, în mod corect și legal la inspecția fiscală din 07 aprilie 2010, conform prevederilor art. 140 alin. (1) din Codul fiscal:

"Art. 140. – (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.",

asupra bazei de impozitare de x lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca **TVA colectată suplimentar** suma de **x lei** (x lei x 19%).

Motivațiile prezentate în contestație referitoare la faptul că încetarea activității firmei z Ltd. Ruse a avut loc ulterior derulării tranzacțiilor din perioada iulie – august 2009, iar din documentele de transport confirmate de cumpărător rezultă că bunurile au fost descărcate la Ruse, nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, întrucât răspunderea pentru realitatea operațiunilor și încadrarea acestora în legislația fiscală corepunzătoare acestei realități, respectiv operațiuni scutite de TVA sau operațiuni impozabile cu TVA, după caz, revine societății comerciale contestatoare care avea obligația legală să dovedească la control realitatea și corecta încadrare fiscală a tranzacțiilor înregistrate și declarate.

Ori, conform informațiilor furnizate de autoritățile fiscale din Bulgaria, a rezultat faptul că în perioada iulie – august 2009, z Ltd. Ruse nu a declarat niciun fel de achiziții intracomunitare de bunuri, astfel încât, la inspecția fiscală din x aprilie 2010, organele de control nu au putut încadra livrările în sumă de x lei în categoria celor scutite de TVA conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, ci în categoria livrărilor efectuate pe teritoriul României supuse taxării cu cota de 19% TVA.

Făță de cele prezentate mai sus, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru **TVA colectată suplimentar și respinsă la rambursare** în sumă totală de **x lei**.

IV. – Concluzionând analiza contestației formulată de Societatea Comercială "x" S.R.L., cu sediul în orașul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x aprilie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.

2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,