

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

DECIZIA nr. 94 din 31 octombrie 2007

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

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

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei**, reprezentand:

- lei - TVA colectata suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.177 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] Asa cum s-a retinut in Raportul de inspectie fiscala, operatiunile supuse controlului si care au condus la stabilirea de obligatii suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata, in sarcina subscrisei, sunt cele referitoare la:

- modul de justificare a livrarilor intracomunitare efectuate catre K LTD Anglia si S LTD Cipru, veniturile obtinute din aceste operatiuni fiind excluse din categoria de venituri scutite cu drept de deducere, astfel incat in baza dispozitiilor art.140 alin.(1) si art.133 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a prevederilor OMFP 2222/2006 art.10 alin.1, s-a concluzionat ca societatea nu are dreptul de scutire de la plata taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni.

Invocarea acestor articole pentru justificarea obligatiei de plata a taxei pe valoarea adaugata de catre societate, este eronata, din urmatoarele considerente:

Articolul 140 alin.1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de control stabileste cota standard de 19% tva si faptul ca "se aplica asupra operatiunilor impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care sunt supuse cotei reduse" si nicidecum nu stabileste conditiile de incadrare a operatiunilor in impozabile si neimpozabile in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Deasemenea, art.133 alin.1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, invocat de control instituie o regula generala potrivit careia pentru prestarile de servicii legea aplicabila in materie de taxa pe valoarea adaugata este cea a tarii in

care prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate. [...]

Situatia sanctionata de catre organele fiscale nu se regaseste in mod evident la alin.(1) al art.133 ci mai degraba la alin.(2) al art.133 din Codul fiscal unde sunt prevazute derogarile de la regula generala, [...].

[...], prin lege nu se impune ca bunurile prelucrate sa fie transportate in statul membru al beneficiarului ci oriunde, dar in afara Romaniei.

Pentru a incadra corect locul impozitarii fiecarei operatiuni, trebuie sa avem in vedere si prevederile OMFP nr.2221 din 22/12/2006 [...].

Precizam ca aplicarea masurilor de simplificare nu creeaza regimuri de TVA speciale, ele avand menirea de a evita inregistrarea persoanelor impozabile din comunitate in diverse state unde realizeaza operatiuni de prelucrare asupra bunurilor mobile. [...].

Art.10 alin.1 din OMFP 2222/2006, invocat de control specifica in mod expres doar documentele in baza carora societatile comerciale beneficiaza de scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri si nicidecum o clasificare a societatilor comerciale in "societati care trebuie" si "societati care nu trebuie" sa justifice livrarile intracomunitare conform interpretarii date de organul de control in Raportul de inspectie fiscala, si anume:

a) [...] - SC SRL intocmeste factura conform art.155 alin.95) pentru livrarile intracomunitare efectuate, si are mentionat in factura codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorilor K LTD si S LTD Cipru de catre statele membre respective;

b) [...] - SC SRL poate face dovada transportului bunurilor - fermoare - daca luam in analiza prevederile art.133 alin.(2) lit.c pct.2 referitoare la transportul ce precede unui transport prevazut la art.133 alin.(2) lit.c pct.1 din Codul fiscal, al carui loc de sosire este situat in afara Romaniei in alt stat membru. [...]

c) [...] SC SRL isi desfasoara activitate numai in baza comenzii primite de la contractorii principali din statele membre [...].

Concluzionand, pornind de la prevederile art.10 alin.(1) din OMFP 2222/2006, SC SRL justifica livrarile de fermoare ca livrari intracomunitare scutite cu drept de deducere a TVA. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. S.R.L., s-au mentionat urmatoarele:

"[...] Operatiuni scutite de TVA cu drept de deducere

Incepand cu 01.01.2007, S.C. S.R.L. si-a atribuit calitatea de operator intracomunitar in sensul ca desfasoara operatiuni intracomunitare, respectiv livrari de produse compensatoare urmare exercitarii de prestari de servicii asupra materiei prime aflate in regim vamal suspensiv existenta in stoc la 31.12.2006, cat si livrari intracomunitare de produse finite (pe baza de DVI definitiva sau achizitii intracomunitare) catre partenerii S LTD si K LTD. [...]

La control s-a stabilit ca SC SRL nu se incadreaza in prevederile art.143 - Scutiri pentru exporturi sau alte operatiuni similare, pentru livrari intracomunitare si pentru transportul international si intracomunitar, ci efectueaza operatiuni taxabile cu cota 19% TVA (art.140, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile

ulterioare), locul prestării și al transportului fiind în România (art.133, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare).

SC SRL nu justifică livrările intracomunitare în suma de lei (..... lei-anexa nr.1 - lei-anexa nr.3), respectiv pentru:

- luna ianuarie 2007 suma de lei cu TVA lei;
- luna februarie 2007 suma de lei cu TVA lei;
- luna martie 2007 suma de lei cu TVA lei.

Potrivit prevederilor O.M.F.P. 2222/2006 art.10, alin.(1), acestea trebuie justificate de firma care face livrarea confecțiilor în Comunitatea Europeană pentru a beneficia de scutirea TVA, nu de SC SRL.

Astfel în timpul controlului a fost stabilită o diferență suplimentară TVA în suma de lei (..... lei*19%). Pentru diferența suplimentară au fost calculate majorări de întârziere potrivit art.116 din OG92/2003R în suma de lei, [...].

[...] Fata de TVA colectată stabilită de societate în suma de lei, la control s-a stabilit TVA colectată în suma de lei, cu lei mai mult.

Diferența suplimentară stabilită la control de lei influențează TVA de rambursat stabilită de societate la 31.03.2007 în suma de lei, rezultând TVA de plată în suma de lei. [...].”

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

* Prin Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat de organele fiscale aparținând A.I.F. Prahova la S.C. S.R.L. în data de, au fost verificate din punct de vedere al TVA operațiunile intracomunitare derulate de societatea comercială pe perioada 01 ianuarie - 31 martie 2007.

Activitatea desfășurată de societatea comercială a fost cea de fabricare a altor produse manufacturiere, cod CAEN 3663.

Cu privire la TVA colectată, s-au stabilit următoarele:

S.C. S.R.L. are încheiate contracte cadru de cooperare cu diverse societăți comerciale din România și din țările U.E., fiind producătoare de fermoare. În unul din contracte partenerii contractuali sunt:

- firma “K” Ltd cu sediul în Marea Britanie - în calitate de contractor principal, cumpărător de fermoare;

- S.C. S.R.L. - în calitate de producător al fermoarelor;

- S.C. “R” S.R.L. - în calitate de producător de confecții;

- firma “J” Ltd cu sediul în Marea Britanie - în calitate de beneficiar al confecțiilor.

Obiectul contractului îl reprezintă colaborarea dintre cele patru societăți “*pentru manufacturarea de confecții în ROMANIA, folosind materii prime și accesorii ce provin direct sau indirect de la beneficiarii străini.*”.

În alte contracte, cumpărătorul fermoarelor este firma “S” Ltd din Cipru (Larnaca) și de asemenea, diferă producătorul de confecții din România și beneficiarii confecțiilor, care au sediul însă tot în Marea Britanie.

În fapt, societatea contestată face achiziții intracomunitare de materie primă de la firma “K” Ltd din Marea Britanie pe care o prelucrează, rezultând fermoare pe care le livrează ulterior cu aviz de expediție către firmele românești producătoare de confecții, în baza comenzilor primite de la firmele “K” Ltd Marea Britanie și “S” Ltd Cipru, comenzi

in care sunt inscrise atat producatorul de confectii cat si beneficiarul confectiilor din Anglia.

Firmele producatoare incorporeaza fermoarele in produsele lor - confectii, pe care le livreaza in Anglia catre beneficiarii firmelor "K" Ltd si "S" Ltd.

Societatea contestatoare factureaza fermoarele catre firmele "K" Ltd din Marea Britanie si "S" Ltd din Cipru (materie prima si manopera), societati de la care si incaseaza contravaloarea acestora.

La randul lor, aceste firme factureaza contravaloarea fermoarelor beneficiarilor confectiilor din Anglia.

Atat firma "K" Ltd din Marea Britanie, cat si firma "S" Ltd din Cipru au transmis codul de inregistrare in scopuri de TVA valabil in aceste state, iar in ceea ce priveste documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, societatea contestatoare a prezentat copie de pe CMR-uri emise de firmele producatoare de confectii, expeditoare, vizate si stampilate de beneficiarii din Anglia, in care se face mentiunea de catre producatorii de confectii ca un numar din produsele expediate in Anglia (confectii) au fost executate cu fermoare produse de S.C. S.R.L.

De asemenea, pe facturile externe intocmite de firmele producatoare de confectii catre beneficiarii din Anglia se face mentiunea ca un numar de produse au fost executate cu fermoare produse de S.C. S.R.L., indicandu-se numarul avizelor de expeditie prin care au fost transmise fermoarele.

Societatea contestatoare tine evidenta fermoarelor expediate in Anglia pe baza documentelor transmise in copie de societatile producatoare de confectii (CMR, facturi externe).

Transportul fermoarelor pana la societatile producatoare de confectii din Romania se face de catre o firma romaneasca prestatoare, cu care societatea contestatoare are incheiat un contract de prestari servicii, care emite facturi catre S.C. S.R.L., iar prin contestatia formulata societatea sustine ca, prin facturile de fermoare emise catre firmele cumparatoare din Anglia si Cipru se recupereaza si contravaloarea transportului care este cuprinsa in pretul de livrare, fara a fi insa evidentiat separat in facturi.

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat, organele fiscale au stabilit ca S.C. S.R.L. nu se incadreaza in prevederile art.143 din Codul fiscal referitor la scutiri pentru livrari intracomunitare, ci aceasta efectueaza operatiuni taxabile cu cota de 19%, intrucat locul prestarii si al transportului este in Romania, conform art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se mai precizeaza ca societatea nu justifica livrarile intracomunitare efectuate in trimestrul I 2007 si ca doar firmele care produc si livreaza confectiile in Comunitatea Europeana pot justifica aceste livrari, conform prevederilor art.10 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2.222/2006, pentru a beneficia de scutirea de TVA.

Societatea a intocmit Declaratia recapitulativa 390 pentru trim.I 2007, in care a in scris atat livrarile intracomunitare de bunuri efectuate catre cele doua firme cumparatoare din Anglia si Cipru, indicand codul de inregistrare in scopuri de TVA al acestora, cat si achizitia intracomunitara.

Astfel, pentru veniturile in suma de **lei** realizate in trim.I 2007 de la firmele "K" Ltd Marea Britanie si "S" Ltd Cipru, aferente operatiunilor care nu se justifica a fi livrari intracomunitare, a fost stabilita la control o diferenta suplimentara la TVA colectata

in suma de lei, care a influentat TVA de rambursat stabilita de societatea comerciala la 31.01.2007 in suma de lei, rezultand TVA de plata in suma de lei (..... lei - lei).. Au fost calculate, de asemenea, majorari de intarziere in suma de lei.

* S.C. S.R.L. sustine ca beneficiaza de prevederile O.M.F.P. nr.2.221/2006 privind aplicarea masurilor de simplificare, ca sunt indeplinite conditiile prevazute la art.3 alin.(1) din acest ordin, ca fermoarele executate nu raman pe teritoriul Romaniei, ca produsele prelucrate se intorc in statul membru al contractorului principal (Marea Britanie) si ca justifica scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal cu factura intocmita catre cei doi cumparatori din alte state membre si cu documentul de transport (CMR) in copie, care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, conform art.10 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2.222/2006.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza 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 intelesul 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 reduce.

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 celelalte 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 contina 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 firmelor “K” Ltd Marea Britanie si “S” Ltd Cipru, intrucat:

- In cazul livrarilor de bunuri de catre societatea contestatoare (denumita B) catre cumparatorii sus mentionati din Marea Britanie, respectiv Cipru (denumiti contractori principali 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 (4) 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) 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 firmele “K” Ltd din Marea Britanie respectiv “S” Ltd din Cipru).

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 (“K” Ltd Marea Britanie si respectiv “S” Ltd Cipru), persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in statul membru 2 (Marea Britanie si respectiv Cipru) cumpara bunuri (fermoare - furnituri 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 (fabrici 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 firma “K” Ltd cu sediul in Londra - Anglia in calitate de contractor principal, firma “S.C. S.R.L. - Romania in calitate de producator de fermoare, diverse societati comerciale din Romania in calitate de producatori de confectii si firme din Londra in calitate de beneficiari ai confectiilor (patru parteneri contractuali) s-au incheiat **Contracte cadru de cooperare** in care **obiectul contractelor** il reprezinta: “[...] *cele patru (4) parti au obligatia de a colabora pentru manufacturarea de confectii in ROMANIA, folosind materii prime si accesorii ce provin direct sau indirect de la beneficiarii straini.*”.

Conform prevederilor contractuale, S.C. S.R.L. are obligatia sa achizitioneze materii prime de la firma “K” Ltd Marea Britanie si sa produca fermoare in baza comenzilor transmise de contractorul principal. In baza acelorasi comenzi, fermoarele sunt apoi livrate producatorilor de confectii din Romania care, ulterior, vor expedia produsele finite (confectii in care sunt incorporate fermoarele) beneficiarilor de confectii - firme situate in Londra, altele decat contractorul principal.

Fermoarele vor fi livrate de producator (S.C. S.R.L.) catre exportatori (societati romanesti producatoare de confectii) pe baza de aviz de insotire a marfii cu mentiunea “*marfa se factureaza la extern conform contract*”.

Societatile exportatoare, respectiv fabricile de imbracaminte, au obligatia sa indeplineasca formalitatile de export si sa remita producatorului de fermoare o copie de pe factura de livrare intracomunitara a confectiilor manufacturate, catre firmele beneficiare din Londra, cu specificarea ca fermoarele incluse in fabricarea confectiilor au fost produse de S.C. S.R.L., precum si o copie a documentului de transport (CMR) semnat si stampilat de beneficiarii confectiilor din Londra.

Pe baza livrarilor catre fabricile de confectii, S.C. S.R.L. are obligatia sa emita factura pentru firma “K” Ltd Marea Britanie, cu valoarea fermoarelor produse conform pretului negociat, iar aceasta din urma are obligatia sa achite in contul S.C..... S.R.L. contravaloarea fermoarelor livrate.

Aceleasi prevederi sunt cuprinse si in contractele incheiate cu contractorul principal - firma “S” Ltd din Cipru, insa precizam ca produsele finite nu se intorc in tara de origine a contractorului principal (Cipru), ci in Marea Britanie.

Astfel, din continutul contractelor, rezulta clar ca produsele fabricate de S.C. S.R.L. (fermoare) sunt destinate unor firme din Marea Britanie, denumite “beneficiarii confectiilor”, catre care sunt expediate atat confectiile textile fabricate de societatile intermediare de export, cat si fermoarele incorporate in aceste confectii.

Deci fermoarele produse de S.C. S.R.L. (B) si expediate de firme producatoare de confectii din Romania (C) nu se transporta catre contractorul principal care este firma “K” Ltd Marea Britanie, respectiv firma “S” Ltd Cipru (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 fermoarele fabricate au ajuns in Marea Britanie (cu documentele de transport CMR transmise in copie de exportatori), iar cumparatorul acestora este contractorul principal (“K” Ltd Marea Britanie, respectiv “S” Ltd Cipru) care a transmis un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA eliberat in Marea Britanie respectiv Cipru, cumparator pentru care au fost intocmite facturi de

vanzare-cumparare a fermoarelor, 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 fermoare si incorporarea lor in confectii, livrarea si expedierea acestora 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 care este "K" Ltd Marea Britanie respectiv "S" Ltd Cipru, si care are si calitatea de cumparator al produselor, dar nu este si destinatarul acestora; producatorul fermoarelor, care este societatea contestatoare S.R.L.; societatile care sunt fabrici de confectii textile din Romania si care expediază fermoarele (incorporate in confectii) catre destinatari, beneficiari din Marea Britanie; beneficiarii bunurilor catre care sunt expediate confectiile, implicit si fermoarele si care sunt clienti ai contractorului principal, avand sediul in Londra - Marea Britanie respectiv in Cipru.

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...../....., ca raspuns la adresa nr...../..... prin care Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P. Prahova a solicitat un punct de vedere referitor la contestatia formulata de S.C. S.R.L., respectiv:

" [...] nu se aplica masurile de simplificare in domeniul taxei pe valoarea adaugata prevazute la cazul 1, art. 4 din Instructiunile 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, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.2221/2006, intrucat dupa prelucrare, bunurile nu sunt expediate contractorului principal, [...], ci sunt livrate catre beneficiarii firmelor "K" din Marea Britanie si "S" din Cipru.

Prin urmare, tratamentul fiscal aplicabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, este reglementat la art.2 din instructiunile mentionate mai sus, livrarile de fermoare realizate de catre S.C. S.R.L. fiind taxabile in Romania cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata de 19%".

- Constatarile prezentate mai sus pe baza contractului cadru de cooperare prezentat desocietatea comerciala contestatoare, respectiv faptul ca produsele fabricate de S.C..... S.R.L., la comanda firmelor "K" Ltd Marea Britanie,

respectiv “S” Ltd Cipru, sunt expediate si destinate altor firme din Marea Britanie decat contractorului principal, respectiv beneficiarilor de confectii inscriși in contractul cadru de colaborare, care sunt clienti ai contractorului principal, sunt confirmate de documentele de evidenta primara depuse in copie la dosarul cauzei, din care enumeram:

- comenzile nr...../....., nr...../..... si nr...../..... emise de firma “S” Ltd Cipru (contractorul principal) catre societatea contestatoare pentru un numar total de produse, in care se face mentiunea “Livrati pentru X” - firma din Marea Britanie inscrisa in contract ca beneficiar al confectiilor si mentiunea “La: Y” - firma romaneasca producatoare de confectii si exportatoare

- avizul de insotire a marfii nr...../..... emis de furnizorul S.C. S.R.L. catre cumparatorul S.C. Y S.R.L. (societate producatoare de confectii si exportatoare) pentru bucati fermoare, cu mentiunea “Marfa se factureaza la extern conform contract/.....”

- factura / INVOICE nr...../..... emisa de S.C. S.R.L. catre cumparatorul “S” Ltd Cipru pentru cele bucati fermoare, cu mentiunea: “Customer / Aviz: X-Y”

- documentul de transport international CMR pentru confectiile efectuate emis de expeditorul S.C. “Y” S.R.L. pentru destinatarul firma “X” Ltd Londra, avand mentiunea “..... produse au fost executate cu fermoare de la Sc..... SRL” .

De asemenea, pe documentul de transport sunt inscise numerele facturilor externe (INVOICE) emise de societatea expeditoare pentru confectiile livrate (numerele si din) si totodata aceste documente sunt avizate si stampilate de firma destinatoare “X” Ltd Londra, confirmand astfel primirea marfurilor.

- factura externa (INVOICE) nr...../..... reprezentand contravaloare confectii textile, emisa de furnizorul fabrica de confectii S.C. “Y” S.R.L. pentru cumparatorul firma “X” Ltd Londra, factura inscrisa in documentul de transport CMR sus mentionat.

Astfel, din toate aceste documente prezentate mai sus, depuse in copie la dosarul cauzei de catre societatea contestatoare, rezulta ca fermoarele fabricate de S.C. S.R.L. nu au fost expediate catre contractorul principal din Cipru, ci catre clienti ai acestuia, beneficiari din Marea Britanie.

In cazul documentelor prezentate, beneficiar al fermoarelor a fost firma “X” Ltd Londra, mentionata in toate aceste docuemnete, ca si in contractul cadru de cooperare.

- Chiar daca fermoarele produse de S.C. S.R.L. Paulesti nu sunt vandute 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 sau Cipru), 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 (fermoare) catre contractorul principal “A din statul membru 2”, respectiv catre firma “K” Ltd Marea Britanie sau firma “S” din Cipru, conditie neindeplinita, asa cum am aratat mai sus.

Mai mult, in cazul relatiei contractuale cu firma “S” Ltd din Cipru, produsele nu se intorc in tara de origine a contractorului principal - Cipru, ci in alt stat membru, respectiv in Marea Britanie, intrucat beneficiarii produselor au sediul in acest stat.

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 fermoare pentru confectii textile efectuate in perioada ianuarie - martie 2007 catre cumparatorii “K” Ltd Marea Britanie si “S” Ltd Cipru, 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 aprobate 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, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova, 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:

DECIDE :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. S.R.L. din, Jud.Prahova, impotriva obligatiei de plata a sumei totale de lei.

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, prezenta 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,