

D E C I Z I A nr.243/70/24.02.2015

privind soluționarea contestației formulate de SC X SRL Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../22.01.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../20.01.2015 de către DRV Timișoara, Biroul vamal de interior Timiș asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.../15.12.2014, emisă de Direcția regională vamală Timișoara, Biroul vamal de interior Timiș, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxe vamale
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Decizia nr.../15.12.2014 pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, a fost emisă în baza Procesului verbal de control nr.../15.12.2014.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare, arătând următoarele:

a) Referitor la autorizarea regimului de admitere temporară cu exonerare parțială

Plasarea echipamentelor în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială a fost solicitat de societate și aprobat de Biroul vamal de interior Timiș, prin emiterea de autorizații de plasare în regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială, în conformitate cu articolele 137 și 138 din Regulamentul CEE 2913/1992.

O primă concluzie ce se desprinde este că Biroul vamal de interior Timiș, a autorizat plasarea echipamentelor în regimul de admitere temporară

cu exonerare parțială, fiind deci la curent cu existența acestor bunuri în regimul suspensiv.

b) Referitor la quantumul taxelor vamale aplicabile în cazul bunurilor plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială

În privința quantumului taxelor vamale, art.143 din Regulamentul CEE 2913/1992 este suficient de clar, în sensul în care valoarea drepturilor de import aferente mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială se stabilește pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile au fost plasate sub regimul în cauză, la 3% din valoarea drepturilor care ar fi trebuit să fie plătite pentru mărfurile menționate dacă ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub acest regim, fără să se depășească quantumul încasat dacă mărfurile respective ar fi fost puse în liberă circulație la data la care ele au fost plasate.

În egală măsură, art.144 din Regulamentul CEE 2913/1992 trebuie interpretat în sensul în care stabilirea datoriei vamale se stabilește pe baza elementelor de taxare corespunzătoare pentru mărfurile respective în momentul aprobării declarației de plasare a mărfurilor sub regimul de admitere temporară.

O a doua concluzie ce se impune a fi reținută este aceea că societatea datorează 3% din quantumul taxelor vamale pe fiecare lună/fracțiune de lună în care bunurile în cauză au fost plasate în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, rezultând astfel în mod logic că, după împlinirea fiecărei luni de ședere în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, Autoritatea Vamală, avea toate elementele pentru taxare și putea impune colectarea taxelor vamale și a TVA aferentă.

c) Referitor la nașterea datoriei vamale

În privința nașterii datoriei vamale, sensul art.201 din Regulamentul CEE 2913/1992 este acela că datoria vamală se naște în momentul acceptării declarației de plasare în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială. Totuși, acest articol nu spune nimic despre momentul exigibilității taxelor vamale.

O a treia concluzie ce se impune a fi reținută este aceea că datoria vamală se naște în momentul acceptării declarației de plasare în regim de admitere temporară cu exonerare parțială, dar aceasta nu înseamnă automat că datoria vamală este și exigibilă.

d) Referitor la înscrierea în evidența contabilă, comunicarea valorii drepturilor de import debitorului vamal și plata acestora către vamă

Articolul 217 din Regulamentul CEE 2913/1992 prevede că, quantumul taxelor vamale este calculat de către autoritatea vamală, care trebuie să înregistreze în evidențele contabile acest quantum. Mai departe, fiecare stat membru trebuie să stabilească regulile practice pentru înscrierea în evidența contabilă a quantumului taxelor vamale datorate de declaranți, lucru pe care România nu l-a făcut (nu există niciun Ordin emis de ANV care să precizeze

care este modalitatea practică prin care declarantul i se comunică un titlu de creanță, de exemplu o Decizie de regularizare a situației pentru evidențierea celor 3% taxe vamale plătibile lunar).

Articolul 218 din Regulamentul CEE 2913/1992 prevede că atunci când se dă liberul de vamă (pentru bunurile cărora li se atribuie regimul de admitere temporară cu exonerare parțială), Autoritatea Vamală trebuie să înscrie în evidența contabilă și să comunice debitorului suma de plată într-un termen de maxim 2 zile de la data la care a fost stabilită valoarea datoriei.

Articolul 221 din Regulamentul CEE 2913/1992 prevede că, cuantumul taxelor vamale care constituie datoria vamală, se comunică debitorului de îndată ce acesta a fost înscris în evidența contabilă. Nici acest lucru nu a fost făcut de Autoritatea Vamală Română.

În cele din urmă, articolul 222 din Regulamentul CEE 2913/1992 prevede că numai acele drepturi de import al căror cuantum a fost comunicat de către Autoritatea Vamală către debitor trebuie achitate de aceștia, în termenele prevăzute în legislația vamală. Acest lucru este întărit și de legislația internă, și anume de art.110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care ne stipulează că, colectarea creanțelor fiscale se face numai în temeiul unui titlu de creanță sau a unui titlu executoriu, cum sunt de exemplu declarațiile vamale, alte decizii (ex.Decizie de regularizare a situației care putea fi emisă de către vamă lunar pentru cei 3% taxe vamale datorate), or în cazul în speță, Autoritatea Vamală nu a emis niciun titlu de creanță.

O a patra concluzie care se desprinde este aceea că Autoritatea Vamală avea obligația (a) să implementeze o procedură prin care să stabilească regulile practice pentru înscrierea în evidența contabilă a cuantumului taxelor vamale datorate de declaranți, (b) la momentul acordării liberului de vamă, să înscrie în evidența contabilă și să comunice debitorului suma de plată într-un termen de maxim 2 zile de la data la care a fost stabilită valoarea datoriei, (c) să comunice debitorului datoria vamală, de îndată ce aceasta a fost înscrisă în evidența contabilă a vămii, întrucât numai acele drepturi de import al căror cuantum a fost comunicat de către vamă către debitor trebuie achitate de aceștia, în termenele prevăzute în legislația vamală. Autoritatea Vamală nu a îndeplinit niciuna din aceste condiții.

e) Referitor la constituirea garanției aferente drepturilor de import și a TVA aferentă

În privința garantării taxelor vamale și a TVA aferentă, art.74 și art.189 din Regulamentul CEE 2913/1992 prevăd că în cazul specific al regimului de admitere temporară cu exonerare parțială, acordarea liberului de vamă nu este condiționată de plata drepturilor de import, dar totuși legislația cere garantarea drepturilor de import și a TVA aferentă.

O a cincea concluzie care se desprinde este aceea că în cazul specific al regimului de admitere temporară cu exonerare parțială, acordarea liberului de vamă nu este condiționată de plata drepturilor de import, dar totuși legislația

specifică cere garantarea drepturilor de import și a TVA aferentă, societatea conformându-se în acest sens, lucru remarcat și cunoscut și de Biroul vamal de interior Timiș.

Așadar, în urma garantării taxelor vamale și a TVA aferentă de către societate, Biroul vamal de interior Timiș, ar fi putut executa oricând Scrisoarea de Garanție Bancară, la data exigibilității taxelor vamale și a TVA aferentă.

f) Referitor la TVA

Conform articolelor menționate mai sus, rezultă că exigibilitatea TVA intervine la momentul la care ar interveni exigibilitatea taxelor vamale. Dacă se corelează însă cu prevederile din sfera dreptului vamal, rezultă că până la momentul 15.12.2014, neintervenind exigibilitatea taxelor vamale (întrucât cuantumul acestora nu a fost comunicat societății), nu a intervenit nici exigibilitatea TVA.

Incepând cu 23.09.2014, societatea deține și Certificat de amânare a plății TVA în vamă pentru operațiunile de import, iar aceasta înseamnă că dacă exigibilitatea TVA a intervenit la data de 15.12.2014, atunci în conformitate cu art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, TVA nu se plătește efectiv, ci se "plătește" doar scriptic prin mecanismul taxării inverse (operațiunea contabilă 4426 = 4427, fără plata efectivă). Neexistând obligația plății efective, nu se poate vorbi de plata cu întârziere a TVA aferentă, și pe cale de consecință, obligațiile fiscale aferente plății TVA nu pot fi reținute în sarcina societății.

O a șasea concluzie care se desprinde este aceea că până la momentul 15.12.2014, neintervenind exigibilitatea taxelor vamale (datorită inexistenței unui titlu de creanță), nu a intervenit nici exigibilitatea TVA. În plus, întrucât societatea deținea la momentul exigibilității TVA (15.12.2014 - în urma comunicării DRS .../15.12.2014 și PVC .../15.12.2014), Certificat de amânare a plății TVA în vamă, nu se poate vorbi de plata cu întârziere a TVA aferentă, și pe cale de consecință obligațiile fiscale aferente plății TVA nu pot fi reținute în sarcina societății.

Referitor la prevederile conținute în adresele nr.../01.07.2014 a DGV și nr.../08.08.2014 a DRV Timișoara, invocate de către inspectorul vamal, în opinia contestatorului, acestea nefiind adoptate printr-un Ordin al Autorității Vamale Române și nici publicate în Monitorul Oficial și aduse la cunoștința declaranților/agenților economici, nu pot fi considerate ca fiind opozabile, și pe cale de consecință nu pot avea valoare de lege aplicabilă în România, iar constatările Biroului vamal de interior Timiș bazate pe prevederile ce rezultă din aceste adrese ale DGV și DRV Timișoara trebuie interpretate ca fiind nule de drept.

În privința concluziilor Biroului vamal de interior Timiș cu privire la taxele vamale și TVA, contestatorul menționează că nu poate fi de acord cu aceste concluzii, întrucât ele nu se bazează pe întreaga legislație relevantă

expusă mai sus.

De asemenea, contestatorul consideră că are de-a face în acest caz cu o încălcare a principiilor certitudinii impunerii și al protecției așteptărilor legitime a contribuabililor.

Potrivit principiului certitudinii impunerii, certitudinea impunerii se realizează prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine”.

Or, în cazul de față, ANAF, prin Autoritatea Națională a Vămilelor, nu a implementat o procedură prin care să stabilească regulile practice pentru înscrierea în evidența contabilă a cuantumului taxelor vamale datorate de declaranți.

Principiul protecției așteptării legitime este unul din cele mai importante principii ce derivă din Jurisprudența CEJ și este statuat ca fiind direct aplicabil statelor membre și instituțiilor comunitare.

Concluzionând, petentul consideră că societatea a aplicat în mod corect regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de taxe, respectiv a garantat la momentul plasării sub regim taxele vamale și TVA aferentă, și totodată că acestea trebuiau încasate de către Autoritatea Vamală în momentul stabilirii destinației vamale finale a Echipamentelor (punere în liberă circulație sau re-export).

II. Organele vamale din cadrul Direcției regionale vamale Timișoara, Biroul vamal de interior Timiș, au consemnat următoarele:

Tema controlului a fost verificarea corectitudinii plasării, derulării și încheierii operațiunilor de admitere temporară, privind taxele vamale și TVA datorate, conform prevederilor art.136 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.17 din HG nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în aplicarea adresei DGV nr.1022101/01.07.2014, a adresei DRV Timișoara nr.../08.08.2014 înregistrată la BVI Timiș sub nr.../08.08.2014.

În urma verificărilor efectuate asupra declarațiilor vamale cu mărfuri plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de taxe vamale, regim 5300, cod comunitar 051, au rezultat următoarele:

Regimul vamal a fost solicitat de societate, în baza cererilor de autorizare pentru utilizarea unui regim cu impact/destinație economică depuse în procedura simplificată (la biroul vamal) în condițiile economice prevăzute de art.142 și art.143 din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar. Operațiunile menționate în Anexa nr.1 sunt în curs de derulare și au ca termen de încheiere: 15.06.2015.

La plasarea sub regim au fost garantate atat taxele vamale din contul de depozit cât și TVA cu Scioare de garanție nr.../23.09.2009.

În conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) și (2), art.144 pct.1, art.201 alin.(1) lit.(b) și alin.(2) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de Instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificările și completările ulterioare, pentru mărfurile plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, se datorează drepturi vamale stabilite la 3% din valoarea totală a drepturilor care s-ar fi plătit în cazul în care ar fi fost puse în liberă circulație, pentru perioada de timp în care mărfurile se află sub regimul de admitere temporară.

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA, al operațiunilor vamale de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, în conformitate cu prevederile art.144 alin.(1) lit.a) pct.1 din Codul fiscal, pct.44¹ din Normele metodologice de aplicare a art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se constată că acest tip de regim vamal nu intră în sfera scutirilor de TVA. Astfel, pentru mărfurile plasate în regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de la plata drepturilor de import se datorează TVA la plasarea sub regim a mărfurilor.

În conformitate cu art.139 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

(2) Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, ...”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.136 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor art.136, bunurile plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import sunt considerate din punct de vedere al TVA, importuri de mărfuri, ce nu beneficiază de scutire de la plata TVA conform art.144 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, exigibilitatea taxei intervenind la data la care intervine obligația de plată a taxelor vamale, la data plasării mărfurilor sub regim în baza prevederilor art.201 alin.1 lit.b și alin.2 din Regulamentul CEE nr.2913/1992.

Având în vedere cele prezentate, conform prevederilor art.136, art.139, art.144 și art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.143, art.144 și art.201 alin.(1) lit.a) și b) și alin.(2) din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 al Consiliului de Instituire a Codului Vamal Comunitar, precum și art.32 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea datorează drepturi de import și TVA în sumă totală de ... lei, pe care aceasta

avea obligația să le plătească în vamă, la data întocmirii declarațiilor vamale în cauză.

Totodată s-a procedat la calculul dobânzilor aferente diferențelor de taxe vamale și TVA de la data exigibilității acestora (începând cu ziua imediat următoare declarațiilor vamale) până la data emiterii procesului verbal, respectiv 15.12.2014, în conformitate cu OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată de OUG nr.39/2010 și OUG nr.50/2013.

S-au calculat de asemenea, penalități de întârziere, având în vedere scadența obligațiilor principale și anume, momentul acceptării declarațiilor vamale, conform art.143, art.144 și art.201, coroborat cu art.74 din Regulamentul (CEE) nr.2913/92 și art.157 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Penalitățile de întârziere au fost calculate în conformitate cu art.120¹ alin.(1), alin.(2) lit.b) și lit.c) și alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, completat prin OUG nr.39/2010, coroborat cu art.II din OUG nr.50/2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale.

Ținând cont de prevederile legale menționate, trebuiau încasate la momentul plasării mărfurilor sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import: taxe vamale în cuantum de ... lei, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, TVA în cuantum de ... lei, dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de control vamale, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

SC X SRL din Timișoara, înregistrată la ORC sub nr.J35/..., cod unic de identificare fiscală ..., atribut fiscal RO, reprezentată prin domnul X, în calitate de administrator.

A. Cauza supusă soluționării este dacă organul vamal a stabilit în mod legal în sarcina SC X SRL din Timișoara datoria vamală în sumă totală de ... lei aferentă mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, în condițiile în care, societatea avea obligația să plătească datoria vamală la import la data întocmirii declarațiilor vamale.

În fapt, SC X SRL din Timișoara a derulat în perioada martie 2012 - ianuarie 2014, operațiuni de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

În conformitate cu prevederile art.78 din Regulamentul Consiliului (CEE) nr.2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificările și

completările ulterioare, operațiunile de admitere temporară au fost supuse unui control ulterior, în aplicarea adresei Direcției Generale a Vămilelor nr.../01.07.2014.

Tema controlului ulterior a fost verificarea corectitudinii plasării, derulării și încheierii operațiunilor de admitere temporară, privind calculul taxelor vamale și a TVA datorate.

Intrucât societatea contestatoare nu a efectuat plata efectivă a taxelor vamale și a TVA la data întocmirii declarațiilor vamale pentru importul mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, Biroul vamal de interior Timiș a întocmit Procesul verbal de control nr.../15.12.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.../15.12.2014, prin care s-a stabilit cu titlu de drepturi vamale în sarcina societății, suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxe vamale
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

În drept, în cauză sunt aplicabile dispozițiile din Regulamentul Consiliului (CEE) nr.2913/1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

Art.78 *“1. Autoritățile vamale, din proprie inițiativă sau la cererea declarantului, pot modifica declarația după acordarea liberului de vamă.*

2. Autoritățile vamale, după acordarea liberului de vamă și pentru a se convinge de exactitatea datelor cuprinse în declarație, pot controla documentele comerciale și datele legate de operațiunile de import sau export, în privința mărfurilor în cauză sau de operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri. Asemenea inspecții pot fi efectuate la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional în operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane în posesia documentului și a datelor menționate în scopuri comerciale. Acele autorități pot verifica, de asemenea, mărfurile, când este încă posibil ca ele să fie produse.

3. Atunci când revizuirea unei declarații sau un control ulterior indică faptul că dispozițiile ce reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații incomplete sau incorecte, autoritățile vamale, în conformitate cu orice dispoziții prevăzute, trebuie să ia măsurile necesare pentru reglementarea situației, ținând seama de orice informații noi de care dispun”.

Art.201 *“1. O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:*

(a) punerea în liberă circulație a mărfurilor supuse drepturilor de import

sau

(b) plasarea unor astfel de mărfuri sub regimul de admitere temporară cu scutire parțială de drepturi de import.

2. O datorie vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză.

3. Debitorul vamal este declarantul. (...)”

Art.143 “1. Valoarea drepturilor de import aferente mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se stabilește la 3%, pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile au fost plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, din valoarea drepturilor care ar fi trebuit să fie plătite pentru mărfurile menționate dacă ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară.

2. Valoarea drepturilor de import care urmează să fie încasate nu trebuie să o depășească pe aceea care ar fi trebuit încasată dacă mărfurile respective ar fi fost puse în liberă circulație la data la care ele au fost plasate sub regimul de admitere temporară, neluând în considerare nicio dobândă care ar putea fi aplicată.

(...)”

Art.144 “1. Atunci când se naște o datorie vamală pentru mărfuri de import, valoarea unei astfel de datorii se stabilește pe baza elementelor de taxare corespunzătoare pentru mărfurile respective în momentul aprobării declarației de plasare a mărfurilor sub regimul de admitere temporară. Cu toate acestea, atunci când dispozițiile art.141 prevăd astfel, valoarea datoriei se determină pe baza elementelor de taxare adecvate pentru mărfurile în cauză în momentul menționat în art. 214.”

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, rezultă că pentru mărfurile plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, se datorează drepturi vamale stabilite la 3% din valoarea drepturilor care s-ar fi plătit în cazul în care ar fi fost puse în liberă circulație, pentru perioada de timp în care mărfurile se află sub regimul de admitere temporară, elementele de taxare aplicabile fiind cele de la data plasării mărfurilor sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială.

De asemenea, ținând cont de prevederile exprese ale art.201 alin.1 lit.b) și alin.(2) din Regulamentul Consiliului (CEE) nr.2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, datoria vamală la import ia naștere în momentul întocmirii declarațiilor vamale în cauză, la data plasării sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

În ceea ce privește tratamentul fiscal din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, reglementat de art.136, art.139 și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Art.136 “(1) În cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor

vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare.

(2) În cazul în care, la import, bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare prevăzute la alin.(1), faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea acelor taxe comunitare dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe”.

Norme metodologice:

17[^]1. (1) În sensul art. 136 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul bunurilor plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import și în regim de transformare sub control vamal, regimuri care din punct de vedere al TVA constituie importuri de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată conform art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, exigibilitatea TVA intervine atunci când intervine obligația de plată a taxelor vamale, taxelor agricole sau a altor taxe comunitare similare stabilite ca urmare a politicii comune aplicabile bunurilor respective.

Art.139 “(1) Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

(2) Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România, în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare stabilită conform alin. (1), precum și cele care decurg din transportul către alt loc de destinație din Comunitate, în cazul în care locul respectiv este cunoscut la momentul la care intervine faptul generator. Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document în baza căruia bunurile sunt importate în România ori, în absența unei astfel de mențiuni, primul loc de descărcare a bunurilor în România”.

Art.144 “Scutiri speciale legate de traficul internațional de bunuri.

(1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a) livrarea de bunuri care urmează:

1. să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import; (...)”

Norme metodologice:

44[^]1. “ (1) Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 144 din Codul fiscal nu se aplică în cazul regimurilor vamale suspensive care nu se regăsesc la alin. (1) lit. a) al aceluiași articol, cum sunt cele de admitere

temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, transformare sub control vamal, perfecționare activă în sistemul de rambursare”.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se constată că, regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import nu intră în sfera scutirilor de TVA, astfel că, pentru mărfurile plasate în acest regim vamal suspensiv se datorează TVA.

Concluzionând cele prezentate mai sus și având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că măsura dispusă de organul de control vamal este în concordanță cu dispozițiile legale mai sus citate, pentru mărfurile plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, societatea avea obligația să plătească datoria vamală la import la data întocmirii declarațiilor vamale, respectiv la data plasării marfurilor sub regimul vamal suspensiv în cauză, așa cum stipulează prevederile art.201 alin.1 lit.b) și alin.(2) din Regulamentul Consiliului (CEE) nr.2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar.

Cu privire la capătul de cerere privind dobânzile în sumă totală de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei, aferente datoriei vamale în sumă totală de ... lei, acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina societății contestatoare a fost reținut ca datorat debitul în sumă totală de ... lei din care, taxe vamale în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, aceasta datorează și obligațiile fiscale accesorii aferente, conform principiului de drept potrivit căruia, accesoriul urmează principalul.

Afirmațiile societății, precum că, după împlinirea fiecărei luni de ședere în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, Autoritatea Vamală, avea toate elementele pentru taxare și putea impune colectarea taxelor vamale și a TVA aferentă, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, elementele de taxare corespunzătoare pentru mărfuri sunt cunoscute în momentul aprobării declarației de plasare a mărfurilor sub regimul de admitere temporară, inclusiv durata perioadei solicitată de importator ca marfa să fie plasată în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

În cazul procedurii de autorizare simplificată a regimului de admitere temporară cu exonerarea parțială de care a beneficiat societatea contestatoare, declarația vamală reprezintă în conformitate cu prevederile art.8 și art.10 din OANAF nr.7789/2007 pentru aprobarea Normelor de autorizare a regimurilor vamale economice, cererea de autorizare a regimului, nefiind necesar la împlinirea fiecărei luni de ședere sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, a se calcula drepturile de import și TVA și a se emite un titlu de creanță.

Astfel, prevederile OANAF nr.7789/2007 pentru aprobarea Normelor de autorizare a regimurilor vamale economice:

Art.8 *“(1) Autorizarea în procedură simplificată se face prin:*
a) declarația vamală făcută în scris sau prin procedee informatice, cu

respectarea procedurii normale de vămuire a mărfurilor; (...)

Art.10 *“Declarația vamală constituie cerere de autorizare în procedură simplificată de autorizare pentru regimurile vamale:*

a) de admitere temporară; (...)”

De asemenea, prevederile OANAF nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, la anexa 8, stipulează:

“Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie pentru regularizarea situației

a) Formularul "Decizie pentru regularizarea situației" reprezintă actul administrativ emis de organele de control vamal în aplicarea prevederilor legale când, după reverificarea declarației sau după controlul vamal ulterior, rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații inexacte ori incomplete, iar autoritatea vamală ia măsuri pentru regularizarea situației, ținând cont de noile elemente de care dispune.

b) Se va completa la finalizarea unui control general sau parțial, ca urmare a constatării de obligații suplimentare și accesorii aferente acestora, înscrise la "Sinteza constatărilor controlului vamal ulterior" din procesul-verbal de control sau din nota de prezentare, întocmită cu această ocazie. (...)”

Nici invocarea de către societate a Certificatului de amânare a plății TVA în vamă, în susținerea faptului că nu se poate vorbi de plata cu întârziere a TVA evidențiată prin Decizia de regularizare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât amânarea plății TVA este valabilă pentru operațiunile de punere în liberă circulație derulate după data de 23.09.2014 până la 31.08.2015. Declarațiile vamale care au făcut obiectului controlului vamal, sunt aferente perioadei martie 2012 - ianuarie 2014.

Susținerea societății contestatoare potrivit căreia, în urma garantării taxelor vamale și a TVA aferentă, Biroul vamal de interior Timiș, ar fi putut executa oricând Scrisoarea de Garanție Bancară, la data exigibilității taxelor vamale și a TVA aferentă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, depunerea unei sume de bani în contul de garanții nu echivalează cu virarea unor sume în contul bugetar corespunzător datoriei vamale, fiind o sumă care este păstrată în contul de garanții până la finalizarea operațiunii vamale, constituirea ei având drept scop asigurarea încasării eventualelor drepturi de import, iar acordarea liberului de vamă nu înlătură dreptul organului vamal de a verifica operațiunile vamale derulate de contribuabil în cadrul termenului de prescripție de 5 ani de la data acordării liberului de vamă, fără ca autorității să i se poată reproșa pasivitatea ori neglijența. De asemenea, garanția nu poate fi eliberată pentru încasarea la bugetul de stat decât în urma unei decizii de determinare definitivă a valorii în vamă.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru suma de ... lei, reprezentând datorie vamală.

B. Referitor la capătul de cerere prin care petentul s-a îndreptat împotriva Procesului verbal de control nr.../15.12.2014 emis de către DRV Timișoara, Biroul vamal de interior Timiș, s-a reținut că sunt aplicabile următoarele reglementări:

In drept, Ordinul nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, stipulează:

Art.80 *“Împotriva procesului-verbal de control care cuprinde măsuri ce nu se referă la o datorie vamală sau la diferențe de alte impozite și taxa datorate în cadrul operațiunilor vamale, inclusiv accesorii, se poate formula plângere prealabilă în condițiile art. 7 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare.*

Intrucât Procesul verbal de control nr.../15.12.2014 cuprinde constatări și măsuri care privesc exclusiv o datorie vamală, cu obligațiile fiscale accesorii aferente, în speța nefiind incidente dispozițiile legale cu privire la căile de atac în procedura contenciosului administrativ, se va face aplicațiunea prevederilor art.209 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază

teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

coroborate cu prevederile pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către petent a Procesului verbal de control nr.../15.12.2014, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.../15.12.2014, la baza emiterii acesteia stând Procesul verbal de control nr.../15.12.2014.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../23.02.2015, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL din Timișoara împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.../15.12.2014, emisă de Direcția regională vamală Timișoara, Biroul vamal de interior Timiș, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxe vamale
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din Timișoara

- DRV Timișoara, Biroul vamal de interior Timișoara

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,