

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 343 / 13 .10.2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC R SA

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de **SC R SA** cu privire la contestatia formulata impotriva deciziilor de regularizare a situatiei si a deciziilor de calcul accesorii emise de organele de control vamal din cadrul Directiei pentru Accize si Operatiuni Vamale.

Societatea contesta

- taxa pe valoarea adaugata stabilita prin deciziile pentru regularizarea situatiei emise in baza proceselor verbale incheiate de reprezentantii Directiei pentru Accize si Operatiuni Vamale;

- accesorii aferente TVA stabilite prin deciziile de calcul accesorii.

In raport de data comunicarii Deciziilor pentru regularizarea situatiei, respectiv 29.05.2008, conform mentiunii "*Am primit un exemplar*" pe fiecare decizie de regularizare si a Deciziilor de calcul accesorii, respectiv data de 04.06.2008 fiind inscrisa mentiunea "*am primit*" pe fiecare decizie de calcul accesorii, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind depusa la posta la data de 27.06.2008 potrivit confirmarii de primire a SC R SA si primita de Biroul vamal la data de 03.07.2008, conform stampilei postale.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.205, art.207 si art.209 alin.(1) litera b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, societatea regasindu-se in anexa 1 la pozitia 947 din Ordinul nr.1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili din Ordinul nr.753/2006 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C R SA.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziilor pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal si a Deciziilor de calcul accesorii, societatea argumenteaza:

1. In ceea ce priveste TVA stabilita prin Deciziile de regularizarea situatiei, contestatoarea sustine ca in perioada noiembrie 2006 – aprilie 2007 a derulat o serie de importuri de echipamente destinate realizarii de servicii de difuzare programe de televiziune prin satelit, puse in circulatie in perioada mentionata si pentru care valoarea in vama nu a fost corect determinata la momentul importurilor.

In urma analizei unor documente suplimentare societatea a constatat ca documentatia necesara stabilirii valorii in vama a bunurilor importate a fost incompleta la momentul importurilor cu consecinta diminuarii valorii in vama. Pentru remedierea situatiei societatea a solicitat organelor vamale aceasta documentatie si efectuarea corectiilor necesare.

Urmare a controlului, organele vamale au emis decizii de regularizare a situatiei prin care au stabilit in sarcina societatii obligatie privind TVA de plata considerand ca TVA se plateste efectiv la organele fiscale.

Astfel, contestatoarea sustine ca diferentele privind drepturile de import au fost calculate eronat de organele de control aplicand prevederile legale in vigoare la data controlului – mai 2008 privind plata TVA, in loc sa aplice prevederile legale in vigoare la data cand se datorau drepturile de import, respectiv pe perioada noiembrie 2006 – aprilie 2007.

Potrivit celor susținute, societatea argumentează ca organele de control trebuiau să constate că TVA generată de ajustarea valorii în vamă a importurilor derulate pe perioada noiembrie 2006 – aprilie 2007 nu este o obligație de TVA platibilă efectiv la organele vamale. Pentru această diferență de TVA organele de control nu trebuiau să dispună plata efectivă a TVA ci să dispună evidențierea în decontul de TVA simultan ca TVA colectată și TVA deductibilă în baza prevederilor Codului fiscal, valabil în perioada menționată, având în vedere că bunurile achiziționate sunt destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere.

Contestatoarea susține că legislația aplicabilă drepturilor de import, respectiv TVA, este cea în vigoare la data declarațiilor vamale atât în privința determinării cuantumului cât și în privința plății acestora.

Astfel, invocă prevederile art.90, 95, 101, 223 și 287 din Legea nr.86/2006 și art.67 și 214 din Regulamentul CEE nr.2913/1992, cu modificările ulterioare.

Față de prevederile legale invocate societatea susține că, având în vedere faptul că atât nasterea datoriei vamale, determinarea valorii în vamă cât și plata acesteia sunt supuse reglementărilor vamale în vigoare la momentul punerii în liberă circulație a marfurilor rezultă că și plata TVA și a eventualelor diferențe de TVA ca parte a drepturilor de import sunt supuse reglementărilor în vigoare la data punerii în liberă circulație și nu la data controlului ulterior.

Astfel, potrivit art.157 alin.3-5 din Legea nr.571/2003 și potrivit pct.81 alin.3 lit.a) și alin.4 din HG nr.44/2004 TVA aferentă importurilor derulate în perioada ianuarie – 19 aprilie 2007 nu se plătește efectiv, ci se evidențiază în decontul de TVA ca TVA colectată și TVA deductibilă.

Potrivit celor prezentate contestatoarea susține că organele de control nu trebuiau să dispună plata efectivă a diferenței de TVA la organele vamale ci evidențierea în decontul de TVA atât ca TVA colectată cât și ca TVA deductibilă având în vedere că bunurile achiziționate prin importurile în discuție sunt achiziții destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere .

Astfel, contestatoarea susține că pe perioada ianuarie – 19 aprilie 2007 TVA aferentă importurilor nu se plătește efectiv ci

se evidentiaza in decontul de TVA deci nu rezulta o creanta principala de plata efectiva care sa genereze accesorii.

Obligatia de plata a TVA rezulta din decontul de TVA al carui termen de plata este indicat la art.157 din Codul fiscal, respectiv in decontul lunii mai 2008, care ar fi trebuit sa fie indicat de organele de control .

Ca urmare, societatea sustine ca prin includerea in decontul de TVA mentionat a diferentelor de TVA aferente importurilor nu rezulta TVA de plata final al decontului aferent acestei operatiuni care sa reprezinta obligatie principala de plata si pe cale de consecinta nu pot fi calculate accesorii.

Fata de cele prezentate contestatoarea solicita anularea deciziilor de regularizare a situatiei si a deciziilor de calcul accesorii.

II. Prin Deciziile de regularizare a situatiei, organele de control vamal au calculat in sarcina societatii diferenta de TVA in vama in suma de 1.489.522 lei intrucat datorita schimbarii optiunii de transport de pe cale maritima pe cale aeriana s-a modificat baza impozabila deci valoarea in vama la marfurile importate cu DVI

Totodata, organele de control vamal au calculat accesorii aferente diferentei de TVA stabilita in vama, prin deciziile de calcul accesorii.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control vamal, se retin urmatoarele:

1.) Referitor la TVA in suma de lei aferenta declaratiilor vamale de import pe perioada 01.01.2007-14.04.2007 si accesoriile, cauza supusa solutionarii este daca pentru declaratiile vamale de import inregistrate in perioada 01.01.2007 - 14.04.2007 organele vamale aveau dreptul sa stabileasca la controlul ulterior diferente de plata cu titlu de taxa pe valoarea adaugata sau daca aceasta diferenta urma sa fie dispusa a

se inregistra in decontul de TVA atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila.

In fapt, in perioada 01.01.2007 – 14.04.2007 societatea a efectuat importuri de echipamente destinate realizarii de servicii de difuzare programe de televiziune prin satelit, in baza declaratiilor vamale de import ,puse in libera circulatie in perioada mentionata, operatiuni pentru care societatea are drept de deducere a TVA.

Ca urmare a schimbarii optiunii de transport de pe cale maritima pe cale aeriana contestatoarea a solicitat organelor vamale recalcularea bazei impozabile si deci a datoriei vamale.

In urma recalcularii datoriei vamale pe baza cursului valutar in vigoare la momentul punerii in libera circulatie, organele de control vamal au stabilit o diferenta de TVA in suma de lei pe care au in scris-o in deciziile de regularizarea situatiei ca obligatie suplimentara de plata.

De asemenea, au fost calculate accesorii aferente fiind emise Deciziile de calcul accesorii .

In drept, la art.157 alin.3, alin. 4 si alin.5 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, in vigoare la momentul inregistrarii declaratiilor vamale de import mentionate mai sus:

"(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu exceptia importurilor scutite de taxa, se plateste la organul vamal, în conformitate cu reglementarile în vigoare privind plata drepturilor de import.

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform [art. 153](#).

(5) Importatorii persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), evidentiaza taxa aferenta bunurilor importate în decontul prevazut la [art. 156²](#), atât ca taxa colectata, cât si ca taxa deductibila, în limitele si în conditiile stabilite la [art. 145 - 147¹](#)".

In consecinta, la momentul inregistrarii declaratiilor vamale de import mentionate mai sus, taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor nu se platea la organele vamale ci se inscria in

decontul de TVA atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila.

Potrivit pct.81 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

“ 81. (1) În scopul aplicării prevederilor [art. 157](#) alin. (4) din Codul fiscal, organele vamale nu vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pentru importuri de bunuri persoanelor care fac dovada că sunt înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal.[...]

(2) În cursul perioadei fiscale, importatorii care sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal reflectă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor importuri în jurnalele pentru cumpărări pe baza declarației vamale de import sau, după caz, a actului constatator emis de autoritatea vamală. Contabil, taxa aferentă importului se înregistrează concomitent atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. În decontul de taxă pe valoarea adăugată, taxa se evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile prevăzute la [art. 145](#), [146](#), [147](#) și [147¹](#) din Codul fiscal.

(3) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la [art. 157](#) alin. (2) sau, în cazul importurilor, la [art. 157](#) alin. (5) din Codul fiscal, vor proceda astfel:

**a) dacă achizițiile sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, dispun aplicarea prevederilor [art. 157](#) alin. (2) din Codul fiscal sau, în cazul importurilor, dispun aplicarea prevederilor [art. 157](#) alin. (5) din Codul fiscal, în perioada fiscală în care s-a finalizat controlul;
[...]**“.

Fata de cele de mai sus, se retine ca diferentele de TVA constatate de organele de control vamal pentru perioada 01.01.2007 - 14.04.2007 aferente importurilor de echipamente efectuate in aceasta perioada si care au fost puse in libera circulatie la data declaratiilor vamale, urmeaza acest regim, neputand fi inscrise in deciziile de regularizarea situatiei ca obligatie suplimentara de plata.

De asemenea, se retine faptul ca in conformitate cu dispozitiile pct.81, alin.3, lit.a din actul normativ mai sus enuntat, organele de inspectie fiscala au competenta de a dispune masuri privind aplicarea taxarii inverse si in cazul importurilor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca in baza constatarilor efectuate prin procesele verbale de control nu au fost sesizate organelor de control competenta cu privire la emiterea dispozitiei de masuri prin care sa se dispuna inregistrarea operatiunilor de import in decontul de TVA a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in declaratiile vamale atat ca TVA deductibila cat si ca TVA colectata.

Pe cale de consecinta, se vor desfiinta deciziile de regularizarea situatiei pentru TVA in suma de lei, urmand ca pentru aceasta diferenta de TVA constatata la controlul ulterior, in baza proceselor verbale de control, organul vamal sa procedeze in sensul dispozitiilor legale incidente spetei in perioada verificata.

Avand in vedere ca TVA aferenta importurilor de echipamente destinate realizarii de servicii de difuzare programe de televiziune prin satelit nu se plateste efectiv la organele vamale ci se inscrie in decontul de TVA atat ca TVA colectata cat si TVA deductibila societatea neavand obligatia de plata efectiva a TVA, pe cale de consecinta se vor desfiinta si deciziile de calcul accesorii pentru accesoriile aferente TVA calculate la importurile din perioada 01.01.2007 – 14.04.2007, avand in vedere ca partile au fost puse in situatia anterioara stabilirii.

2.) Referitor la TVA in suma de lei si accesoriile aferente, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza diferenta de TVA in conditiile in care aceasta a fost calculata pentru importurile din perioada noiembrie – decembrie 2006 marfurile fiind puse in circulatie la data declaratiilor vamale.

In fapt, societatea contesta TVA in suma de lei stabilita prin deciziile de regularizare inasa argumentele prezentate se refera la faptul ca societatea nu are obligatia de plata efectiva a TVA la organele vamale ci are obligatia de a evidentia TVA in decontul de TVA atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila.

Potrivit celor prezentate la cap.1 din decizie, prevederile art. 157 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt în vigoare numai de la data de 01.01.2007, art.157 din Codul fiscal fiind modificat prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care la art.4*, prevede:

“ (1) Prevederile art. 1 se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu excepția cazurilor când se specifică altfel.”

În drept, pe perioada noiembrie – decembrie 2006 sunt incidente prevederile la art.157 alin.2, alin. 3 și alin.4 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, care prevăd ca:

“(2) Taxa pe valoarea adăugată pentru importuri de bunuri, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, se plătește la organul vamal, în conformitate cu regulile în vigoare privind plata drepturilor de import.

(3) Prin derogare de la alin. (2), nu se face plata efectivă la organele vamale de către persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată care au obținut certificatele de exonerare prevăzute la alin. (4), pentru următoarele:

a) importul de mașini industriale, utilaje tehnologice, instalații, echipamente, aparate de măsură și control, automatizări, destinate realizării de investiții, precum și importul de mașini agricole și mijloace de transport destinate realizării de activități productive;

b) importul de materii prime și materiale consumabile care nu se produc sau sunt deficitare în țară, stabilite prin norme, și sunt destinate utilizării în cadrul activității economice a persoanei care realizează importul.

(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, care efectuează importuri de natura celor prevăzute la alin. (3), trebuie să solicite eliberarea unui certificat de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată, emis de către organele fiscale competente. [...] Pe baza certificatelor prezentate de importatori, organele vamale au obligația să acorde liberul de vamă pentru bunurile importate. Procedura de acordare a certificatelor de exonerare de la plata în vamă a taxei pe valoarea adăugată se stabilește prin norme.”

Potrivit actului normativ mai sus invocat, pe perioada noiembrie – decembrie 2006, societatea datoreaza TVA in vama, derogarea fiind aplicabila numai agentilor economici care au obtinut certificate de exonerare de la plata in vama a taxei pe valoarea adaugata.

Ca urmare, avand in vedere prevederile art.90 din Legea nr.86/2006, potrivit carora :

“(1) După acceptarea declarației vamale, autoritatea vamală poate proceda la controlul documentar al acesteia și al documentelor însoțitoare și poate cere declarantului să prezinte și alte documente necesare verificării exactității elementelor înscrise în declarație.

(2) Dacă nu se prevede în mod expres altfel, data declarației vamale acceptate este data înregistrării ei și determină stabilirea și aplicarea tuturor dispozițiilor privind regimul vamal.”

Si ale art.223 din acelasi act normative, conform carora :

“(1) Datoria vamală la import ia naștere prin:

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

[...]

(2) Datoria vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză.”,

coroborate cu dispozițiile art.287 din Codul Vamal al Romaniei, care prevad ca:

“Dispozițiile cuprinse în prezentul cod și în alte reglementări vamale privind plata, garantarea, înscrierea în evidențele contabile, stingerea datoriei vamale și remiterea drepturilor de import, cu excepția art.163 și 247 din prezentul cod, se aplică în mod corespunzător și pentru taxa pe valoarea adăugată și pentru accize care, potrivit Codului fiscal, sunt în atribuțiile autorității vamale.”

in mod legal organele de control vamal au dispus in sarcina societatii TVA de plata in vama prin deciziile pentru regularizarea situatiei .

In ceea ce privesc accesoriile aferente stabilite prin deciziile de calcul accesorii , acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul reprezentand TVA, societatea datoreaza si accesoriile in suma delei conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Potrivit prevederilor art.119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

Si ale art.120 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevad:

„(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv

Coroborate cu dispozitiie art.255 alin.1 lit.b) din Legea nr.86/2006 Codul Vamal al Romaniei, care prevad ca:

“ (1) Dacă cuantumul drepturilor nu a fost achitat în termenul stabilit:

b) se percep majorări de întârziere, potrivit normelor în vigoare”

societatea datoreaza majorari de intarziere pentru neplata la termen a TVA in suma de lei.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de lei si pentru accesoriile aferente in suma de lei.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art.157 alin.5 din Legea nr.571/2003, pct.81 din HG nr.44/2004, art.90,223, 255 si 287 din Legea nr.86/2006, art.67 si 214 din Regulamentul CEE nr.2913/1992, cu modificarile si completariile ulterioare, ale art.119 si 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de S.C R SA pentru:

-taxa pe valoarea adaugata stabilita prin deciziile pentru regularizarea situatiei ;

- accesorii aferente TVA stabilite prin deciziile de calcul accesorii.

2. Desfiintarea deciziilor de regularizarea situatiei privind TVA in suma de lei, urmand ca pentru diferenta de TVA constatata la controlul ulterior, organul vamal sa procedeze la

valorificarea constatarilor din procesele verbale incheiate in sensul celor precizate prin prezenta decizie, potrivit dispozitiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3. Desfiintarea, pe cale de consecinta, a deciziilor de calcul accesorii privind **accesorii in suma de 633.229 lei aferente TVA** in suma de lei stabilite prin deciziile de regularizare desfiintate la pct.2 din dispozitiv.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel sau la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.