



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 106 emisă de DGFP HUNEDOARA în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată cu adresa nr..../...2009 de către Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale ..., asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., str...., nr...., județul ..., împotriva **DECIZIEI pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..../...2009**, încheiată de către Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale ... și care vizează suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic solicită anularea deciziei ca nejustificat emisă, arătând următoarele:

Cu privire la aspectele procedurale, contestatorul susține faptul că, decizia a fost emisă înainte ca procesul verbal de control din 16.04.2009, să poată fi contestat, acesta reprezentând un act administrativ care se poate contesta separat, conform Codului de procedură fiscală și în condițiile în care procesul verbal subzistă independent, având număr și dată, fiind semnat de organele de control și de societatea controlată prin reprezentant.

De asemenea, sub sancțiunea nulității actului administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile art.43 alin.2 litera f) din Codul de procedură fiscală, emitentul deciziei, avea obligația de a preciza temeiul de drept potrivit căruia, decizia este titlu de creanță și în ce condiții devine titlu executor.

Concluzionând, agentul economic consideră că prin emiterea Deciziei de către Direcția regională vamală ..., s-au încălcat prevederi constituționale art.1, art.21, art.126 și astfel prevederile art. 85, 86, 87, 88,

89, 110(2),(3) și art.141(2) din Codul de procedură fiscală, sunt neconstituționale.

Cu privire la aspectele de fond, art.139 alin.2 din Codul fiscal, prevede că baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii precum și comisioanele și 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 art.139 alin.1, ori primul loc de destinație a fost portul ..., iar pe cale de consecință, serviciile executate de prestatorii de servicii pentru care au fost emise facturi, s-au executat după sosirea în portul ..., acestea fiind evident persoane juridice române care operează pe teritoriul României, după sosirea în portul ...

Deși organele de control au constatat și rețin că TVA a fost achitată de către societate la prestatorul de servicii conform facturilor emise de aceștia, deci plătitori de TVA către operatorii portuari, pentru transport, servicii accesorii transporturilor, manipulări, depozitări, totuși s-au limitat să verifice sumar operațiunile vamale derulate în cadrul regimului vamal de import definit de bunuri care fac obiectul plății drepturilor vamale.

Concluzionând, contestatorul consideră că, culpă în operațiunea de plată eronată a TVA aparține organului vamal care a dat liber de vamă la intrarea în țară a mărfurilor și care nu au solicitat plata TVA la vamă și nu la furnizorii de servicii.

II. Organele vamele din cadrul Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale ..., Serviciul antifraudă fiscală și vamală, au consemnat următoarele:

În urma verificării documentelor societății, au fost identificate facturile cuprinse în anexa 1 și care au fost emise de către operatorii portuari: SC M SRL , SC E SRL , SC N SRL și SC C SRL , pentru cheltuieli aferente serviciilor accesorii transportului (manipulare, depozitare) legate direct de importul de bunuri.

Facturile au fost emise cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, deși în conformitate cu prevederile art.143 din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003, sunt scutite de TVA, *prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate și care se justifică de prestator cu următoarele documente: contractul încheiat cu transportatorul, sau cu casa de expediție, sau cu importatorul ori cu furnizorul bunurilor, documentele prezentate din care să rezulte că prestările de servicii respective sunt accesorii transportului bunurilor importate sau sunt aferente importului de bunuri.*

Organele vamale, au constatat că plățile corespunzătoare facturilor

emise de operatorii din anexa 1, reprezintă cheltuieli de natura celor precizate în art.33 din Regulamentul nr.2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, respectiv, cheltuieli de transport pentru mărfuri după sosirea lor la locul de intrare pe teritoriul vamal al comunității, care nu se include în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se include în baza de impozitare a TVA la import în conformitate cu prevederile art.139 (2) din Legea nr.571/2003.

Urmare celor arătate și în conformitate cu prevederile art.136, art.139 și art.157(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.201 alin.(1) pct. a) și alin.(2) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, organele vamale au stabilit în sarcina agentului economic o diferență de taxă pe valoarea adăugată în vamă în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere motivațiile contestatorului, constatările organelor vamale, actele normative, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în baza de impozitare a TVA pentru importul de bunuri se include contravaloarea cheltuielilor cu serviciile accesorii aferente transportului (manipulare, depozitare) legate direct de importul de bunuri.

In fapt, organele de control vamal au supus controlului ulterior operațiunile de import definitiv efectuate de SC X SRL din ... în anul 2007, 2008 și 2009, pentru care, societatea a avut obligații privind plata drepturilor de import. Au fost supuse controlului ulterior operațiunile de import, cu condiția de livrare

A fost verificată, corelația datelor înscrise în declarațiile vamale, cu datele din documentele anexate la acestea și cu înregistrările din evidența financiar-contabilă a importatorului.

Urmare verificării au fost identificate mai multe facturi, emise cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, de operatori portuari, pentru servicii accesorii transportului produselor importate de **SC X SRL din ...**

Verificarea a relevat că, aceste facturi au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă a societății, dar la momentul realizării importurilor **SC X SRL din ...** nu a declarat cheltuieli aferente serviciilor accesorii

transportului, de natura celor reglementate de art. 139 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control vamal, au reținut că, aceste cheltuieli aferente prestărilor de servicii din facturile înscrise în anexa la procesul verbal nr. 11502/16.04.2009 în baza căruia a fost emisă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..../...2009, reprezintă cheltuieli care nu se includ în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la import, în conformitate cu prevederile art.139 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În Anexa la Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..../...2009 au fost înscrise facturile reprezentând prestații portuare de depozitare, manipulare și eliberare, emise către **SC X SRL din ...**, de prestatorii serviciilor.

În drept, art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Baza de impozitare pentru import

(1) Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal, accizele și alte taxe, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorate pentru importul de bunuri.

(2) Se cuprind, de asemenea, în baza de impozitare 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). Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația stipulată în documentul de transport sau orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România.

Potrivit prevederilor art.143 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, în vigoare de la data aderării:

“Sunt scutite de taxă:

d) prestările de servicii de transport, prestările de servicii accesorii transportului și alte servicii decât cele prevăzute la art.144¹, direct legate de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art.139.”

În acest context, subliniem că scutirea de TVA invocată mai sus este aplicabilă dacă este justificată de importator cu documentele prevăzute la art.5 din Instrucțiunile aprobate prin OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, pentru operațiunile realizate în anul 2007, după data aderării.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că serviciile de natură portuară, depozitare, manipulare și eliberare container, legate direct de importul de bunuri în România, care au fost prestate de operatorii portuari în beneficiul importatorului, respectiv societății X SRL din ..., se cuprind în baza de impozitare a importului realizat de petent.

Chiar dacă operatorii portuari au facturat cu TVA serviciile prestate în beneficiul importatorului, totuși, autoritatea vamală trebuie să respecte prevederile legislației privind taxa pe valoarea adăugată în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare a taxei pentru un import de bunuri în România.

În consecință, aceste cheltuieli corespunzătoare prestărilor de servicii din facturile enunțate în anexa 1 la Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .../...2009, emise de operatorii portuari, reprezintă cheltuieli de natura celor care nu se includ în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import.

Mai mult, potrivit Legii nr.5717/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.157 alin.3, stipulează:

“Plata taxei la buget:

(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu excepția importurilor scutite de taxă, se plătește la organul vamal, în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import.”

Față de cele de mai sus, organele autorității vamale au procedat corect prin includerea serviciilor prestate de operatorii portuari în beneficiul importatorului SC X SRL din ..., legate direct de importul de bunuri, în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului, chiar dacă prestatorii nu au aplicat scutirea de taxă prevăzută la art.143 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, ci au facturat în regim normal de taxă serviciile prestate.

Referitor la susținerea societății că a achitat facturile cu TVA la furnizor, se reține că însăși prin adresa anexată în copie de către contestator, punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizează că: *"emiterea din eroare*

sau motivat, de către transportator a unei facturi cu TVA din România, nu presupune calcularea diferită a bazei de impozitare la importul bunurilor în România."

De asemenea, prin aceeași adresă se precizează că, *"în situația facturării serviciilor de transport cu TVA, prestatorul poate proceda la corectarea facturii în conformitate cu prevederile art.159 alin.1 lit.b) din Codul fiscal."*

Mai mult, prin contestația formulată petentul nu depune niciun document în susținerea problemei de fond a cauzei supuse soluționării.

Deși prin adresa nr..../...2009, Biroul soluționare a contestațiilor a solicitat petentului, prin scrisoare recomandată, să depună o serie de documente necesare în clarificarea situației de fapt, până la data emiterii prezentei decizii nu a fost depus niciun document în acest sens, deși adresa a fost confirmată de primire la data de 25.06.2009, potrivit confirmării de primire existentă la dosar.

În drept sunt aplicabile prevederile art.206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

" Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

...d) dovezile pe care se întemeiază;..."

Față de cele de mai sus, se reține că petentul avea obligația să depună documentele justificative solicitate de organul de soluționare.

Având în vedere motivele mai sus expuse, contestația împotriva Deciziei pentru regularizarea situației pentru obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..../...2009, va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea contestatorului potrivit căreia *"decizia a fost emisă înainte ca procesul verbal de control să poată fi contestat"* se arată faptul că, Decizia pentru regularizarea situației, reprezintă actul administrativ emis 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 întocmit cu această ocazie.**

Astfel, procesul-verbal de control reprezintă un act premergător emiterii Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal.

În raport de dispozițiile art.79 din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, **decizia pentru regularizarea situației este titlu de creanță susceptibil de a fi contestat pe calea administrativă de atac, iar organele de control vamal au avut obligația de a emite decizia pentru regularizarea situației, aceasta fiind cea care produce efecte fiscale față de contribuabil, procesul verbal de control reprezentând doar un act în baza căruia se emite Decizia pentru regularizarea situației.**

În ceea ce privește susținerea contestatorului referitoare la constatarea nulității actului administrativ fiscal prin omisiunea organului de control vamal de a preciza temeiul de drept prin care decizia este titlu de creanță și devine titlu executor, se arată faptul, art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează: “Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Astfel, lipsa temeiului de drept prin care decizia este titlu de creanță, nu este un element de natură de a atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Referitor la elementele pe care trebuie să le cuprindă un act administrativ fiscal, printre care **“temeiul de drept”** acestea se referă la înscrierea detaliată și în clar a **încadrării faptei constatate**, precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, **cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat**. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Mai mult, în formularul “Decizie pentru regularizarea situației” la capitolul Dispoziții finale, s-a înscris forma standard prevăzută în anexa nr.8 din Ordinul vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr.7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, și anume **“Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță care devine executoriu în condițiile legii”**.

În această situație și în contextul dispozițiilor legale, susținerea contestatorului nu se reține ca favorabilă, în condițiile în care decizia pentru regularizarea situației a fost emisă cu respectarea prevederilor legale referitoare la sancțiunea aplicabilă actelor administrative fiscale.

Referitor la susținerea contestatorului, potrivit căreia prin emiterea Deciziei de regularizare a situației de către Direcția regională pentru accize

și operațiuni vamale ..., s-au încălcat prevederile art.1, art.21 și art.126 din Constituția României și prevederile art. 85, 86, 87, 88, 89, 110(2),(3) și art.141(2) din Codul de procedură fiscală, sunt neconstituționale, menționăm că nu este suficientă „**considerarea** petentului că aceste articole sunt neconstituționale”, în condițiile în care, nu există Decizii ale Curții Constituționale prin care să se constate neconstituționalitatea dispozițiile legale invocate.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară, calculate în decizia pentru regularizarea situației pentru obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..../...2009, emisă de Direcția Regională Vamală pentru Accize și Operațiuni Vamale ..., se reține că stabilirea de majorări de întârziere, în sarcina contestatorului, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, stabilit în sarcina petentului, contestația a fost respinsă și pentru debitul reprezentând majorări de întârziere în sumă totală de ... lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestația va fi respinsă.

Având în vedere cele arătate și în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de **SC X SRL din ...** împotriva **DECIZIEI pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..../...2009**, încheiată de către Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale ... și care vizează suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - accesorii aferente taxelor vamale
- ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul ... în termen de 6 luni de la comunicare.