

DECIZIA 206/22.07.2011

DGFP Vrancea a fost sesizata de SC X, prin contestatia depusa si inregistrata la Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Vrancea sub nr 6693/30.06.2011 si la DGFP Vrancea sub nr 17121/05.07.2011 - asupra masurii de virare la bugetul statului a ... lei (TVA in suma de ... lei si majorari TVA in suma de ... lei) dispusa prin <Decizia nr 06/19.05.2011 pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite la controlul vamal > si <Procesul verbal de control nr 5230/19.05.2011>.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, astfel :

- decizia nr 06/19.05.2011 a fost comunicata in data de 31.05.2011, conform confirmarii de primire aflata la dosarul cauzei ;

- iar contestatia a fost depusa la Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Vrancea in data de 30.06.2011, fiind inregistrata sub nr 6693.

Prin urmare, constatind ca sunt indeplinite prevederile art 205, 206 privind “forma si continutul contestatiei” si art 209 alin (1) privind “organul competent” din OG nr 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala – DGFP Vrancea , prin Biroul Solutionarea Contestatiilor este legal investita sa analizeze contestatia formulata de SC X.

I . Prin contestatia formulata, petenta invoca urmatoarele argumente :

In fapt , in perioada 02 – 13.05.2011 reprezentanti din cadrul Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Vrancea au efectuat un control ulterior de reverificare a unor declaratii vamale alese aleatoriu din anii 2009 si 2010 , retinind urmatoarele :

1) Cu DVI nr I 506/30.04.2009 societatea a realizat o operatiune de import a ... colete cu .. bucati sapun provenind din Emiratele Arabe Unite , avind conditia de livrare CPT Focsani ; in aceasta declaratie vamala nu s-a gasit nici un document care sa ateste plata transportului pe parcurs intern, baza de impozitare a TVA fiind stabilita prin insumarea valorii marfii (... USD) cu valoarea transportului aferent conditiei C&F Constanta – ... USD .

2) Cu DVI nr I 676/10.06.2009 societatea a realizat o operatiune de import a ... colete cu ... bucati sapun si a 300.000 bucati etichete autoadezive , provenind din Emiratele Arabe Unite , avind conditia de livrare CPT Constanta ; in acest caz , baza de impozitare a TVA a fost stabilita prin insumarea valorii marfii (.. USD) cu valoarea transportului aferent conditiei C&F Constanta – .. USD , neregasindu-se nici in aceasta situatie costul transportului pe parcurs intern .

Pentru aceste motive, la control s-a considerat ca la baza de impozitare a TVA stabilita prin cele doua DVI –uri, mai trebuia adaugata si valoarea transportului pe parcurs intern ; aplicindu-se cota de 19% TVA la aceasta diferenta de valoare , se stabileste TVA = ... lei , care a generat majorari = lei .

Cele retinute in <Decizia nr 06/19.05.2011 pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite la controlul vamal > si <Procesul verbal de control nr 5230/19.05.2011> sunt nelegale si netemeinice , din urmatoarele considerente :

Potrivit art 139(2) din Legea nr 571/2003 “baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum si comisioanele si CHELTUIELILE DE ..., TRANSPORT..., CARE INTERVIN PINA LA PRIMUL LOC DE DESTINATIE AL BUNURILOR IN ROMANIA, in conditiile in care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse in baza de impozitare stabilita conform alin (1). Primul loc de destinatie al bunurilor il reprezinta destinatia indicata in documentul de transport sau in orice alt document insotitor al bunurilor

, cind acestea intra in Romania , sau in absenta unor astfel de documente , primul loc de descarcare a bunurilor in Romania .”

Analizind textul de lege mai sus citat se poate observa :

- faptul ca in baza de impozitare se includ doar CHELTUIELILE CU TRANSPORTUL CARE INTERVIN PINA LA PRIMUL LOC DE DESTINATIE A BUNURILOR IN ROMANIA ;

- PRIMUL LOC DE DESTINATIE A BUNURILOR ESTE DEFINIT POTRIVIT FRAZEI A DOUA DIN ART 139(2) DIN LEGEA NR 571/2003 : DESTINATIA DIN DOCUMENTUL DE TRANSPORT SAU ORICE ALT DOCUMENT INSOTITOR .

Daca ar fi fost analizate facturile comerciale emise de importatorul din Emiratele Arabe Unite (factura nr 401731/09.04.2009 si 401762/10.05.2009) s-ar fi putut observa ca PRIMUL LOC DE DESTINATIE A BUNURILOR ESTE CONSTANTA , VALOAREA TRANSPORTULUI FIIND ... USD , RESPECTIV USD .

Potrivit aceluiasi text de lege , aceste cheltuieli se includ in baza de impozitare in masura in care nu au fost deja incluse conform art 139 alin (1) din Codul fiscal . In cazul analizat (asa cum retine si organul de control) aceste cheltuieli fusesera deja incluse in baza de impozitare a TVA , asa cum rezulta din cele doua declaratii vamale .

In ceea ce priveste cheltuielile de transport efectuate de SC TURKROM SA Focsani de la Constanta la Focsani , acestea nu trebuiau incluse in baza de impozitare , intrucit textul de lege face trimitere in mod expres la CHELTUIELILE CU TRANSPORTUL CARE INTERVIN PINA LA PRIMUL LOC DE DESTINATIE A BUNURILOR IN ROMANIA.

Pe de alta parte , regula stabilita de Legea nr 571/2003 este aceea ca prestarile de servicii , inclusiv transportul intern , sunt operatiuni la care se aplica TVA .Prin exceptie de la aceasta regula, in art 143(1) lit d) din Legea 571/2003 se prevede : “ SUNT SCUTITE DE TAXA ...PRESTARILE DE SERVICII , INCLUSIV TRANSPORTUL SI SERVICIILE ACCESORII TRANSPORTULUI (ALTELE DECIT CELE PREVAZUTE LA ART 141) , DACA :

- ACESTE SUNT DIRECT LEGATE DE IMPORTUL DE BUNURI ;

- SI VALOAREA ACESTORA ESTE INCLUSA IN BAZA DE IMPOZITARE A BUNURILOR IMPORTATE .

Asadar , pentru ca serviciile de transport sa fie scutite de TVA, art 143(1) lit d) din Codul fiscal impune doua conditii cumulative : transportul sa fie legat de importul de bunuri ; valoarea transportului sa fie inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate, potrivit art 139 din Codul fiscal. Indeplinirea unei singure conditii (transportul sa fie legat de importul de bunuri) nu atrage aplicarea exceptiei de mai sus .

Astfel, chiar daca s-ar considera ca transportul intern efectuat de SC MSC ROMANIA SHIPPING SRL pe ruta Constanta – Focsani ar avea legatura cu importul de marfuri, a doua conditie nu este indeplinita , astfel incit este evident ca serviciile de transport intern a marfii nu puteau fi scutite de TVA .

SC TURKROM SA Focsani nu este in ipoteza art 143 alin 1 lit d) din Codul fiscal , sumele stabilite la control nefiind datorate Asa cum rezulta din cele 2 facturi de transport intern, nr 90003701/09.04.2009 si 90004984/09.06.2009, serviciile de transport au fost facturate cu TVA, valoarea TVA totala = lei.

Prin <Decizia nr 06/19.05.2011 pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite la controlul vamal > si <Procesul verbal de control nr 5230/19.05.2011> , intrucit s-a apreciat ca in baza de impozitare a TVA ar fi trebuit sa se includa si valoarea transportului pe parcurs intern, s-a stabilit o diferenta de TVA in suma de ... lei , care este exact valoarea TVA achitata deja din anul 2009 transportatorului intern – ajungindu-se astfel la plata dubla a TVA in suma de lei .

II. Prin <Decizia nr 06/19.05.2011 pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite la controlul vamal > emisa de Directia Judeteana

pentru Accize si Operatiuni Vamale Vrancea in baza <Procesul verbal de control nr 5230/19.05.2011 > :

-organele vamale au constatat ca societatea nu a inclus in baza de impozitare a TVA cheltuielile de transport pe parcurs intern;

-si in conformitate cu prevederile art 78 din Regulamentul CEE nr 2913/92 al Consiliului din 12.10.1992 de instituire a CODULUI VAMAL COMUNITAR, cu modificarile ulterioare, **stabilesc obligatii de plata suplimentare in suma de ...lei (TVA in suma de ... lei si majorari TVA in suma de lei).**

In referatul nr 6860 / 04.07.2011 inaintat de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Vrancea cu adresa nr 6862/04.07.2011 (inregistrata la DGFP Vrancea sub nr 17121/05.07.2011) se propune „respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata” .

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile emise de petenta, au rezultat urmatoarele aspecte.

Cauza supusa solutionarii este daca in baza de impozitare a TVA pentru importul de bunuri se include contravaloarea cheltuielilor de transport , care intervin pina la primul loc de destinatie a bunurilor in Romania.

SC TURKROM SA are domiciliul fiscal in Focsani,Calea Munteniei DN 2, este inmatriculata la O.R.C Vrancea sub nr. J 39/1206/1994 si are codul de identificare fiscala RO 6572370.

IN FAPT, cu Declaratiile vamale de import nr I 506/30.04.2009 si I 676/10.06.2009 SC TURKROM SA a introdus in tara „sapun” si „etichete autoadezive”. Aferent acestor importuri , firma de transporturi SC ROMANIA SHIPPING SRL Bucuresti a emis catre contestatoare facturile nr 90003701/09.04.2009 si respectiv 90004984/09.06.2009, pentru serviciile de transport de la **LOCUL DE DESCARCARE** a marfurilor importate (CONSTANTA SUD -AGIGEA ; rubrica nr 29 din DVI –uri) pina la **PRIMUL LOC DE DESTINATIE** a marfurilor importate (FOCSANI – rubrica nr 8) .

Din <Procesul verbal de control nr 5230/19.05.2011> rezulta ca in cazul importurilor, *transportul intern pe ruta Constanta –Focsani a fost efectuat pe cale rutiera (in containere)* de catre SC ROMANIA SHIPPING SRL Bucuresti , aplicindu-se TVA dupa cum urmeaza :

- factura de transport intern nr 90003701/09.04.2009 aferenta DVI nr 506/30.04.2009 ;
valoare fara TVA = lei fara TVA ; valoare cu TVA = lei ;

- factura de transport intern nr 90004984/09.06.2009 aferenta DVI nr 676/10.06.2009 ;
valoare fara TVA = lei ; valoare cu TVA = lei .

(Total TVA inscrisa in facturile de mai sus = lei)

Organele de control constata faptul ca in cazul ambelor importuri societatea petenta nu a inclus in baza de impozitare a TVA la importul de bunuri , cheltuielile de transport a marfurilor importate de la locul de descarcare a acestora si pina la primul loc de destinatie a acestora in Romania .(Facem precizarea ca petenta confunda cele doua notiuni : loc de descarcare si loc de destinatie .)

IN DREPT, se aplica urmatorul cadru legal :

Legea 571/2003 R privind Codul fiscal , cu modificarile ulterioare :

ART. 139 Baza de impozitare pentru import

(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, precum 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 alin. (1).

Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România, sau, în absența unor astfel de documente, primul loc de descărcare a bunurilor în România.

IN SPETA,

1) Potrivit prevederilor Codului fiscal, art 139 (2), **in baza de impozitare a TVA pentru importul de bunuri se include contravaloarea cheltuielilor de transport care intervin pina la primul loc de destinație a bunurilor in Romania, in masura in care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse in baza de impozitare stabilita conform art 139 alin (1).**

Avind in vedere faptul ca :

- **aceste cheltuieli de transport, dupa sosirea lor in Romania, nu au fost incluse in Valoarea in vama,**

- (**intrucit au fost evidentiate separat** de pretul marfurilor importate, asa cum prevede art 33 alin 1 lit a. din Regulamentul CEE nr 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992, de instituire a Codului Vamal Comunitar, in care se precizeaza :”Cu conditia de a fi evidentiate separat de pretul efectiv platit sau de platit, urmatoarele elemente nu sunt incluse in valoarea in vama : ...taxele de transport pentru marfuri dupa sosirea lor pe teritoriul vamal al Comunitatii ,,),

- **in mod legal organele de control vamal au inclus aceste cheltuieli de transport in baza de impozitare a TVA pentru importul de bunuri** ; (in acest caz, organele vamale au facut aplicarea prevederilor art 78 alin 3 Regulamentul CEE nr 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992, de instituire a Codului Vamal Comunitar : „Atunci cind revizuirea unei declaratii sau un control ulterior indica faptul ca dispozitiile ce reglementeaza regimul vamal, respectiv au fost aplicate pe baza unor informatii incomplete sau incorecte, autoritatile vamale, in conformitate cu orice dispozitie prevazute trebuie sa in masurile necesare pentru reglementarea situatiei, tinind seama de orice informatii noi de care dispun”).

2) In acelasi sens este si punctul de vedere al Ministerului Finantelor Publice, Directia de legislatie in domeniul TVA, exprimat in adresa nr 280935/05.06.2008, in care se specifica : „**emiterea unei facturi cu TVA, din eroare sau motivat, de catre un transportator din Romania <nu presupune si calcularea diferita a bazei de impozitare pentru TVA la importul bunurilor in Romania**”. Adresa mentionata se afla in xerox copie la dosarul cauzei.

De asemenea, in adresa mentionata se precizeaza :” **in situatia facturarii serviciilor de transport cu TVA, prestatorul poate proceda la corectarea facturii** in conformitate cu prevederile art 159 (1) lit b) din Codul fiscal * ,, . Aceasta poate constitui un raspuns la argumentul petentei privind „dublarea” TVA pe care trebuie sa o achite.

(Nota* **Corectarea informațiilor** înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel: ...în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.)

3) **In concluzie, modalitatea de calcul a TVA datorata pentru importurile efectuate in speta analizata este urmatoarea : (valoarea in vama + valoarea facturii de transport intern) x cota TVA %**

a) Pentru DVI nr 506/30.04.2009 ; ... lei x 19% = 44.942 lei (valoare TVA incasata) ; conform proces verbal de control, calcul corect al TVA : ...+ ...= ... lei x 19% = ... lei ; diferenta datorata = ... lei – ... lei = 925 lei ;

b) Pentru DVI nr 676/10.06.2009 ; .. lei x 19% = ... lei (valoare TVA incasata) ; conform proces verbal de control, calcul corect al TVA : ... lei + ... lei = ..lei x 19 % lei = .. lei TVA; diferenta datorata = .. lei – .. lei = ... lei

c) Rezulta total TVA datorata = ... lei + ... lei = ... lei . .

d) In temeiul principiului de drept , “accesoriul urmeaza principalul”, societatea datoreaza si accesoriile TVA calculate de organul de control, in suma totala de ... lei .

Avind in vedere aspectele prezentate mai sus , in temeiul actelor normative precizate in decizie, art. 216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art 11.1 din <Ordin nr. 2137 / 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea **titlului IX** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală>, se

DECIDE :

Respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata pentru suma de lei (TVA in suma de ... lei si majorari TVA in suma de ... lei) dispusa de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Vrancea - prin <Decizia nr 06/19.05.2011 pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite la controlul vamal> si <Procesul verbal de control nr 5230/19.05.2011>.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Judetean Vrancea in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale .