

DECIZIA NR.11 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL din HAȚEG**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../2007 emisă în baza raportului de inspecție fiscală generală nr. .../2007 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP a județului Hunedoara.

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Decizia de impunere nr. .../2007 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost primită de petentă în data de ...2007, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă de **SC X SRL** la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA, fiind înregistrată sub nr. .../2007.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL .

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

SC X SRL consideră că pentru TVA-ul achitat în vamă, aferent importurilor de import din DVI nr. .../2007 și DVI nr. .../2007 în sumă totală de ... lei, avea drept de deducere, după cum reiese din adresa de răspuns a Autorității Naționale a Vămirilor, prin care i se comunică că declarațiile vamale aferente celor doua importuri mai sus menționate au fost întocmite corect și deci TVA-ul stabilit în aceste declarații este corect și trebuia plătit de către societate.

II. În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara au efectuat o inspecție fiscală parțială, care a avut ca obiectiv soluționarea Decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferentă lunii septembrie 2007.

Urmare a verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. .../2007 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2007, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile

luate cu privire la TVA achitat în vamă de **SC X SRL** pentru bunurile achiziționate de Y SA Franța de la Z din Turcia, astfel:

Pentru obținerea produselor finite (melci reîncochiliați și umpluți cu unt aromatizat) - **SC X SRL** a realizat în luna ... 2007 importuri de bunuri din Turcia.

În luna ... 2007, societatea Z din Turcia a livrat cochilii „Helix Licorum” și Europaleti. Cumpărătorul bunurilor înscris în facturile emise de Z din Turcia este Y SA din Franța, iar adresa de livrare indicată în facturi și în documentul de transport este **SC X SRL**.

Pentru bunurile importate în România, **SC X SRL** a achitat TVA în vamă în sumă totală de ... lei.

Conform răspunsurilor date de administratorul și contabilul societății la întrebările formulate în Nota Explicativă, **SC X SRL** nu are încheiat contract/ adedum la contract cu Y SA Franța, prin care să fie desemnat proprietarul bunurilor.

Bunurile livrate de Z din Turcia pentru cumpărător Y SA Franța și intrate în România la **SC X SRL** (societate desemnată ca loc de livrare) nu au fost evidențiate în registrul bunurilor primite. Conform răspunsului la întrebarea nr.2, s-a omis înscrierea acestor bunuri în registrul bunurilor primite.

Contravaloarea bunurilor livrate de Z din Turcia pentru cumpărător Y SA Franța și intrate în România la **SC X SRL**, nu este refacturată către Y SA Franța. **SC X SRL** a cuprins în facturile emise către Y SA Franța numai contravaloarea prestărilor de servicii de prelucrare, fără a factura și contravaloarea bunurilor intrate de la Z din Turcia, fapt confirmat prin răspunsul la întrebarea 3 și 4 din Nota explicativă.

În mod eronat, **SC X SRL** a dedus TVA achitată în vamă în sumă totală de ... lei, deoarece:

- importul a fost efectuat de **SC X SRL**, care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;
- acesta nu a refacturat contravaloarea bunurilor către Y SA;
- facturile emise de **SC X SRL** cuprind numai contravaloarea prestărilor de servicii de prelucrare către Y SA;
- nici **SC X SRL** și nici Y SA Franța nu au declarat livrarea intracomunitară a acestor bunuri;
- importurile nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile, respectiv pentru livrarea bunurilor.

Organele de control au aplicat prevederile art. 145 alin.(2) lit. a), art. 146 lit.c) din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, pct. 59 din HG nr. 44 / 2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal, și pentru TVA-ul achitat aferent importurilor, în sumă totală de ... lei, de **SC X SRL** nu au acordat drept de deducere.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL, cu sediul în Hațeg, str. Mihail Kogălniceanu, nr.7, jud. Hunedoara, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr. J.../.../..., CIF RO ... reprezentată prin dna. ing. R. S., în calitate de director general, și dl. ec. I. A., în calitate de director economic.

Cauza supusă soluționării o constituie legalitatea neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în vamă aferentă importurilor prin DVI nr. .../2007 și DVI nr. .../2007, în condițiile în care petenta nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în luna ... 2007, prin facturile nr. .../2007 și nr. .../2007, societatea Y SA din Franța (în calitate de cumpărător), a achiziționat de la societatea Z din Turcia (în calitate de furnizor), cochilii „Helix Licorum” și Europaleți, iar adresa de livrare indicată în facturi este:

“SC X SRL

Str. M. ... no: ...

2650 HATEG

Judetul Hunedoara

Romania”

De asemenea, atât prin Certificatele EUR 1 nr. .../2007 și nr. .../2007, cât și prin documentele de transport internațional, sunt înscrise următoarele date:

- Z din Turcia, în calitate de exportator și expeditor al mărfurilor;
- Y SA Franța, în calitate de cumpărător,

petenta figurând doar ca loc de livrare a bunurilor, adresa de livrare indicată fiind: **Str. ... no: ... 2650 HATEG Judetul Hunedoara Romania.**

La sosirea mărfurilor s-a procedat la vămuirea lor, întocmindu-se următoarele declarații vamale de import :

- nr. I .../2007, pentru bunurile aferente facturii nr. .../2007;
- nr. I .../2007, pentru bunurile aferente facturii nr. .../2007,

declarații vamale de import în care **SC X SRL** apare ca destinatar și responsabil financiar, petenta achitând, TVA în vamă, în sumă totală de ... lei.

SC X SRL nu are încheiat contract/ adedum la contract cu Y SA Franța, prin care să fie desemnată proprietarul bunurilor.

Bunurile livrate de Z din Turcia pentru cumpărător Y SA Franța și intrate în România la **SC X SRL** (societate desemnată ca loc de livrare) nu au fost evidențiate în registrul bunurilor primite.

Bunurile care au făcut obiectul importului în România au fost folosite de **SC X SRL** pentru obținerea produselor finite “melci reîncochiliați și umpluți cu unt aromatizat” .

Contravaloarea bunurilor livrate de Z din Turcia pentru cumpărător Y SA Franța și intrate în România la **SC X SRL**, nu este refacturată către Y SA Franța.

SC X SRL a cuprins în facturile emise către Y SA Franța numai contravaloarea prestațiilor de servicii de prelucrare, fără a factura și contravaloarea bunurilor intrate de la Z din Turcia.

În drept, art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. c), art. 151¹ și art. 156 alin. (1-4) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ **ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

...c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

ART.151¹ Persoana obligată la plata taxei pentru importul de bunuri

Plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării, conform prezentului titlu, este obligația importatorului.

ART. 156 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Potrivit pct. 59 și pct. 79 din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată :

„Norme metodologice:

59. (1) În aplicarea art. 151¹ din Codul fiscal, importatorul în scopul taxei este:

a) cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin exceptare de la această prevedere, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator;

b) furnizorul bunurilor, pentru livrările de bunuri care sunt instalate sau asamblate în interiorul României de către furnizor ori în numele acestuia și dacă livrarea acestor bunuri are loc în România în condițiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sau cumpărătorul către care se expediază bunurile, dacă acesta a optat pentru calitatea de importator;

c) proprietarul bunurilor, pentru bunurile importate în vederea efectuării de operațiuni de închiriere sau leasing în România;

d) persoana care reimportă în România bunurile exportate în afara Comunității, pentru aplicarea scutirilor prevăzute la art. 142 alin. (1) lit. h) și i) din Codul fiscal;

e) proprietarul bunurilor sau persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, care importă bunuri în România:

1. în regim de consignație sau stocuri la dispoziția clientului, pentru verificarea conformității ori pentru testare, cu condiția ca bunurile respective să fie cumpărate de persoana impozabilă respectivă sau dacă persoana impozabilă nu le achiziționează pentru a fi reexportate de către aceasta în afara Comunității;

2. în vederea reparării, transformării, modificării sau prelucrării acestor bunuri, cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operațiuni să fie reexportate în afara Comunității sau achiziționate de către persoana impozabilă respectivă.

(2) Orice persoană care nu este importator în scopul taxei conform alin. (1), dar deține o declarație vamală de import în care este menționată ca importator al bunurilor, nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă importului respectiv decât în situația în care va aplica structura de comisionar, respectiv va refactura valoarea bunurilor importate și taxa pe valoarea adăugată aferentă către persoana care ar fi avut calitatea de importator conform alin. (1).”

Norme metodologice:

79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidente și documente:

... g) un registru pentru bunurile mobile corporale primite care au fost transportate din alt stat membru al Comunității în România sau care au

fost importate în România sau achiziționate din România de o persoană impozabilă nestabilă în România și care sunt date unei persoane impozabile în România în scopul expertizării sau pentru lucrări efectuate asupra acestor bunuri în România, cu excepția situațiilor în care prin ordin al ministrului economiei și finanțelor nu se impune o asemenea obligație. Registrul bunurilor primite nu trebuie ținut în cazul bunurilor care sunt plasate în regimul vamal de perfecționare activă. Acest registru va cuprinde:

1. denumirea și adresa expeditorului;
2. un număr de ordine;
3. data primirii bunurilor;
4. descrierea bunurilor primite;
5. cantitatea bunurilor primite;
6. data transportului bunurilor transmise clientului după expertizare sau prelucrare;
7. cantitatea și descrierea bunurilor care sunt returnate clientului după expertizare sau prelucrare;
8. cantitatea și descrierea bunurilor care nu sunt returnate clientului;
9. o mențiune referitoare la documentele emise în legătură cu serviciile prestate, precum și data emiterii acestor documente.”

De asemenea, la pct. II cazul 3 din CIRCULARA MINISTERULUI ECONOMIEI ȘI FINANTELOR nr. 52941 / 08.10.2007, referitor la soluțiile aplicabile în cazurile semnalate cel mai frecvent în adresele transmise direcției de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor, respectiv atunci când importul a fost realizat de operatorul economic român care realizează prelucrarea bunurilor, se arată:

“Prezentarea situației de fapt

- **A – persoana impozabilă nestabilă în România, înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru, încheie un contract de prestări servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale cu B, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;**
- **Bunurile care sunt prelucrate provin din țări terțe, sunt importate în România, iar produsele prelucrate obținute sunt transportate în alt stat membru;**
- **B – persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal prestează serviciile constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale în favoarea societății A; ”**

Cazul 3.

În situația în care importul a fost efectuat de B, care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și acesta nu a refacturat bunurile către A (vezi cazul 1), și nici nu a încheiat un adendum la contract ca în situația prezentată la cazul 2, ci a emis numai o factură de prestări de servicii de prelucrare către A,

nu are dreptul de deducere a taxei achitate în vamă, chiar dacă declarația vamală de import este emisă pe numele său. Această soluție se aplică în situațiile în care nici A nici B nu au declarat livrarea intracomunitară a bunurilor din România, fluxul bunurilor fiind practic întrerupt.”

În această situație, proprietarul bunurilor, Y SA Franța persoană juridică nestabilă în România, nu a importat bunurile conform acestor prevederi, ci importul a fost realizat de operatorul economic din România - **SC X SRL**, care avea doar contract de prestări de servicii (prelucrare) cu proprietarul materiei prime, respectiv Y SA Franța.

Astfel, față de cele arătate mai sus, și întrucât:

- importul a fost efectuat de **SC X SRL**, care nu are calitatea de importator din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;
- **SC X SRL nu a refacturat bunurile către Y SA Franța;**
- **SC X SRL nu a încheiat un adendum la contract, ci a emis numai facturii de prestări de servicii de prelucrare către Y SA Franța;**
- nici **SC X SRL**, nici Y SA Franța, nu au declarat livrarea intracomunitară a bunurilor din România, fluxul bunurilor fiind practic întrerupt;
- bunurile nu sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiunilor sale taxabile;

SC X SRL nu are dreptul de deducere a taxei achitate în vamă, chiar dacă declarația vamală de import este emisă pe numele său.

Referitor la susținerea petentei că pentru TVA-ul achitat în vamă, aferent importurilor de import din DVI nr. .../2007 și DVI nr. .../2007, în sumă totală de ... lei, avea drept de deducere, după cum reiese din adresa de răspuns a Autorității Naționale a Vămile, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin adresa nr. .../2007, Autoritatea Națională a Vămile – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Hunedoara, comunică faptul că declarațiile vamale aferente celor două importuri mai sus menționate au fost întocmite corect și deci TVA-ul stabilit în aceste declarații este corect și trebuia plătit de către societate, în conformitate cu prevederile REGULAMENTULUI (CEE) NR. 2454/93 din 2 iulie 1993 - Partea a II-a de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, potrivit căruia : „**CASETA 8: DESTINATAR se indică numele, prenumele sau denumirea societății și adresa persoanei/persoanelor sau companiei/companiilor cărora urmează să le fie livrate mărfurile.**”

Mai mult, prin LEGE nr. 86 din 10 aprilie 2006 privind Codul vamal al României, la art. 58 și art. 88 se prevede:

„ **ART. 58**

(1) Valoarea în vamă se declară de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o declarație pentru valoarea în vamă, însoțită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii și a cheltuielilor pe parcurs extern, aferente acesteia.

(2) Declarația pentru valoarea în vamă poate fi depusă și prin reprezentant, în acest caz răspunderea fiind solidară.

ART. 88

(1) Declarantul are dreptul, la cerere, să rectifice una sau mai multe date cuprinse în declarația depusă și acceptată de autoritatea vamală. Rectificarea nu poate face referire la alte mărfuri decât cele care au făcut obiectul declarației inițiale. ”

De asemenea HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 707 din 7 iunie 2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României, la art. 74 alin.(4) se prevede:

„CAP. 5 Declararea elementelor și documente care trebuie prezentate

ART. 74

(4) Depunerea la biroul vamal a unei declarații conform alin. (1), angajează responsabilitatea persoanei prevăzute la alin. (2) în ceea ce privește:

- a) exactitatea și integralitatea elementelor înscrise în declarație;
- b) autenticitatea documentelor prezentate în susținerea acestor elemente; și
- c) prezentarea oricăror informații sau documente suplimentare necesare pentru determinarea valorii în vamă a mărfurilor.”

Față de cele prezentate mai sus, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Art. 1 – Respingerea contestației formulată de SC X SRL din HAȚEG pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Art.2 – Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .