



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE nr. 2961 / 23.07.2020

privind contestația formulată de societatea SRL înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr. TMR_DGR/02.04.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș din cadrul DGRFP Timișoara cu adresa nr./31.03.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/02.04.2020, asupra contestației formulate de

Societatea S.R.L.,
CIF:
Cu sediul în

înregistrată la Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș sub nr./26.03.2020, transmisă la D.G.R.F.P. Timișoara și înregistrată sub nr. TMR_DGR/02.04.2020.

Petenta S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020, precum și Procesul verbal de control nr./27.02.2020, emise de către Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș.

Suma contestată este în cuantum total de lei reprezentând:

- lei - diferență de taxă pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi aferente TVA;
- lei - penalități aferente TVA.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 emisă de către Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș, expediată prin poșta și confirmată de primire în data de 16.03.2020, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta S.R.L. contestă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020, precum și Procesul verbal de control nr./27.02.2020, emise de către Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș.

În cuprinsul contestației petenta arată că nu este de acord în ceea ce privește recalcularea drepturilor vamale luând în considerare cota standard de TVA, în urma cărora au rezultat drepturi vamale datorate în suma de lei, punctul de vedere al petentei fiind că "produselor utilizate în Ortodontie" le-a fost calculat corect TVA-ul la import, respectiv la cota scăzută de 9%, în susținere acestor afirmații aducând următoarele argumente:

1. Răspunsul Ministerului Finanțelor Publice coroborat cu cel al Agenției Naționale a Medicamentului și Dispozitivelor Medicale din cadrul Ministerului Sănătății nr. /ad21.04.2016, în care este precizată cota de TVA de 9% unde trebuie încadrate produsele ortodontice (anexa 1 la contestație). La data efectuării importului în cauză nu era formulată adresa MFP nr./05.11.2019 care contrazice punctul de vedere al MFP /ad21.04.2016 în baza căruia a fost aplicată cota de 9%. În opinia petentei, nu se poate aplica un punct de vedere retroactiv.

2. Petenta arată că deține formulare de decizie privind Informațiile Tarifare Obligatorii pentru produsele importate care fac obiectul operațiilor din planul de control efectuat, precizând că la data la care au avut loc aceste importuri în Nomenclatura de Import aflată pe site-ul Autorității Naționale a Vămirilor (TARIC) încadrării tarifare aflată pe ITO îi era atribuită cota redusă de 9% TVA (anexa 2 la contestație). În opinia petentei, și în această situație nu poate fi sancționată retroactiv și supusă penalizărilor datorită unui legiuitor indecis și a unei legislații ambigue sau neactualizate.

3. Petenta arată că a făcut obiectul unui control vamal ulterior inițiat de DRV Timișoara, la Ordinul de control/30.01.2018, fiind verificată taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 2015-ianuarie 2018, urmare căruia nu au fost constatate niciun fel de diferențe în ceea ce privește drepturile vamale achitate sau neconformități la încadrarea tarifară a mărfurilor (anexa 3 la contestație).

Petenta consideră că a acționat cu bună credință și numai în baza unor documente, decizii și puncte de vedere emise de către Autoritățile Statului

Român, motiv pentru care solicită revizuirea deciziei și neaplicarea de sancțiuni retroactiv, fapt ce poate afecta în mod negativ și ireversibil societatea petentă care nu a încasat această sumă, produsele vânzându-se cu cota de TVA cu care a fost efectuat importul. (anexa 4 - Nota de intrare recepție aferentă declarației vamale/28.06.2017).

Petenta precizează că încadrarea tarifară a fost stabilită de către comisionarul vamal și acceptată de către lucrătorul vamal al DRV de la vremea importului.

De asemenea, petenta arată că datorită prevederilor Ordonanței Militare nr. 2/2020, cabinetele stomatologice au avut activitatea sistată ceea ce a determinat ca și petenta (având obiect de activitate convergent cu aceste entități) să își suspende activitatea, astfel fiind în imposibilitatea de a face plăți.

Petenta arată că este total de acord cu aplicarea cotei mărite de TVA doar după data apariției adresei MFP nr./05.11.2019.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș a stabilit în sarcina Societății S.R.L. Arad, obligații de plată suplimentare reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei, și a accesoriilor aferente TVA în sumă totală de lei (calculate de la data de 29.06.2017 până la 27.02.2020), aferente importurilor de produse de ortodonție și de ortopedie dento-facială realizate de petentă în baza Declarației vamale de punere în libera circulație nr./28.06.2017.

Organele vamale au procedat la reverificarea Declarației vamale de punere în libera circulație nr./28.06.2017, ca urmare a adresei DGV București nr./14.11.2019, prin care s-a stabilit care este nivelul cotei de TVA aplicabil la importul produselor de ortodontie si ortopedie dento-faciala, respectiv:

- **proteza medicala**, in sensul aplicării cotei reduse de TVA de 9% prevăzută la art.292 alin.2, lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, este definita la pct.37 al. 1 din HG nr. 1/2016, respectiv Normele metodologice la Codul fiscal

- **proteza ortopedica**, in sensul aplicării cotei reduse de TVA de 9% prevăzuta la art.292 alin.2, lit.b din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, este definita la pct.37 alin.2 din HG nr.1/2016, respectiv Normele metodologice la Codul fiscal.

Prin urmare, Ministerul Finanțelor Publice a precizat ca din coroborarea art. 292 alin.2, lit.b din Codul fiscal si a pct.37 alin. 2 din Normele metodologice rezultă că produsele ortopedice pentru care se aplică cota redusă sunt numai cele enumerate la pct. 37 alin.2 din Normele metodologice, respectiv: **protezele ortopedice, ortezele, încălțăminte ortopedica, precum si mijloacele si dispozitivele de mers ortopedice.**

In adresa M.F.P. nr...../05.11.2019 se precizează, de asemenea, ca Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale (ANMDM) in calitate de autoritate competenta si decizionala in domeniul dispozitivelor medicalele **“nu încadrează dispozitivele de ortodonție si ortopedie dento-facială nici în categoria protezelor medicale, nici în categoria protezelor ortopedice**, prin urmare cota de TVA aferentă produselor de ortodontie si ortopedie dento-facială este cota standard de TVA, respectiv de 19%.

La nivelul BVI Timis a fost inițiată o analiză de risc care a avut ca scop identificarea operațiunilor vamale de punere in libera circulație cu produse de ortodontie si ortopedie dento-faciala care au beneficiat de un nivel redus al cotei de TVA in mod eronat.

Astfel, a fost identificata operațiunea/ 28.06.2017 a societății S.C. SRL care a pus în libera circulație produsele: braketii ortodontici, tuburi ortodontice și accesorii linguale ortodontice.

Cu adresa BVI Timiș nr./16.01.2020 s-a adus la cunoștința importatorului, ca incadrarea tarifara la marfa verificata a fost eronata, implicit acordarea de un nivel redus de TVA, ca urmare, in urma poziției tarifare noi stabilite au rezultat diferente de TVA de incasat, indeplinindu-se astfel procedura stabilita de art. 22 (6) din Regulamentul UE nr.952/2013.

In termenul stabilit, prin adresa nr./16.01.2020, SC SRL a comunicat ca are obiectiuni fata de diferența de TVA nou stabilita in urma controlului, depunând în susținere următoarele documente:

- răspunsul Ministerului Finanțelor Publice coroborat ce cel al Agenției Naționale a Medicamentului si Dispozitivelor Medicale cu nr. /ad 21.04.2016;

- Informații Tarifare Obligatorii pentru produsele importate;
-/..... pentru bracketi - încadrare 90211010;
-/..... pentru tuburi ortodontice - incadrare 90211010;
- pentru cârlige ortodontice - incadrare 90211010;
- Proces Verbal de Control din 23.03.2018 întocmit de reprezentanții Direcției Regionale Vamale Timișoara.

Bunurile puse in libera circulație cu declarația vamala menționata mai sus, sosite de la partenerul extern - China au fost incadrate tarifar la 90213990 unde taxa vamală era 0% si TVA de 9%:

-Alte articole si aparate pentru proteze

- **902131 - Proteze articulare**
- **902139 - Altele**
- **90213910 - Proteze oculare**
- **90213990 - Altele**

Conform Notelor explicative ale Nomenclaturii Combinata, publicate in Jurnal Oficial seria C, nr. 076/2015 la subpoziția 90213990 sunt clasificate, de exemplu:

1. plăcile care rămân permanent în organism (de exemplu pentru a înlocui o parte de os sau un os întreg);

2. panglicile pânzate din fibre sintetice sau artificiale care se implantează, în cazul instabilității cronice a ligamentelor genunchiului, în articulația genunchiului pentru a înlocui ligatura defectuoasă.

Rezultă că poziția tarifara declarata 90213990 este eronata.

Organele vamale au stabilit că **încadrarea tarifara corecta** pentru produsele: braketi ortodontici, tuburi ortodontice și accesorii linguale ortodontice **este 90211010 - Articole si aparate pentru ortopedie** întrucât la aceasta încadrare intra articole și aparatele care se folosesc:

- fie să prevină sau să corijeze unele diformități fizice;
- fie să susțină sau să mențină organele după o boală sau o operație.

Pe cale de consecință, întrucât încadrarea tarifara 90211010 are taxa vamala 0% iar TVA este de 19%, conform adresei DGV București/ 14.11.2019, rezulta o diferență de TVA de încasat.

Având in vedere cele constatate, în baza prevederilor art.48 din Regulamentul UE nr. 952/2013:

"Art. 48

In scopul controalelor vamale, autoritățile vamale pot verifica corectitudinea și caracterul complet al informațiilor furnizate într-o declarație vamală, o declarație de depozitare temporară, o declarație sumară de intrare, o declarație sumară de ieșire, o declarație de reexport sau o notificare de reexport, precum si existenta, autenticitatea, corectitudinea si valabilitatea documentelor justificative și pot examina contabilitatea declarantului și alte evidente referitoare la operațiunile privind mărfurile în cauză sau la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare implicând aceste mărfuri după acordarea liberului de vamă. Aceste autorități pot, de asemenea, să examineze aceste mărfuri si/sau să preleveze eșantioane, dacă este încă posibil să se efectueze o asemenea verificare sau prelevare."

In conformitate cu art. 274, 275, 285 si 289 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal diferența de drepturi de TVA, datorata nivelului de taxare declarat pentru poziția tarifara eronata si cea corecta dau naștere unei obligații suplimentare de plata stabilita in sarcina titularului de operațiune, in cuantum de lei.

Pentru fiecare zi de întârziere, organele vamale au calculat dobânzi aferente diferenței de TVA lei, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, in conformitate cu art. 174 alin. (1) si alin.(5) din Legea 207/2015, precum și penalitati de intarziere în sumă lei, in baza prevederilor art. 176 alin.(1) si (2) din Legea 207/2015.

Debitul total stabilit în sarcina petentei este de lei, reprezentând: diferența TVA: lei, dobânzi TVA: lei și penalitati TVA: lei.

III. Societatea S.R.L. cu sediul social în, este înregistrată la O.R.C. sub nr. J02/500/1998, are cod unic de înregistrare

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea S.R.L. împotriva Procesului-verbal de control nr./27.02.2020, se reține că Procesul-verbal de control reprezintă un act premergător, în care se consemnează rezultatele inspecției vamale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factual și legal consemnate în proces fiind valorificate prin emiterea deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent (...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 emisă de Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 emisă de Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș, se rețin următoarele:

Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:

Cauza supusă soluționării este dacă organele vamale aveau dreptul să verifice ulterior efectuării importului temeinicia obligațiilor declarate prin declarație vamală de import.

In fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 emisă de Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș, organele vamale au procedat la reverificarea Declarației vamale de punere în libera circulație nr./28.06.2017, ca urmare a adresei DGV București nr./14.11.2019, prin care s-a stabilit care este nivelul cotei de TVA aplicabil la importul produselor de ortodontie și ortopedie dento-facială, iar în urma reverificării au calculat obligații suplimentare, întrucât au constatat că declarațiile vamale conțin date eronate privind încadrarea tarifară a bunurilor declarate, precum și cota de TVA încadrată de societate la momentul importului.

In drept, Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data întocmirii actului atacat, respectiv art. 100 alin. (3), prevede:

“Când după reverificarea declarației sau după controlul ulterior rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete, autoritatea vamală ia măsuri pentru regularizarea situației, ținând seama de noile elemente de care dispune”.

De asemenea, art. 78 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, prevede:

“1. Autoritățile vamale, din oficiu sau la cererea declarantului, pot modifica declarația după acordarea liberului de vamă pentru mărfuri.

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

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

Prin urmare, textele normative incidente în materie instituie posibilitatea exercitării de către organul vamal a controlului ulterior asupra declarațiilor vamale, reverificarea, respectiv efectuarea unui control ulterior asupra unei declarații vamale fiind condiționată de existența unor elemente noi, de natura informațiilor inexacte sau incomplete, excepția fiind de strictă interpretare și aplicare.

In speta, DRV-Biroul Vamal de Interior Timiș a constatat ca declaratia vamală nr./28.06.2017, carea făcut obiectul reverificării, contine date eronate privind încadrarea tarifară a bunurilor declarate, precum și cota de TVA încadrată de societate la momentul importului.

Mai mult, intrucat declarația vamală potrivit art. 4 pct. 21 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă *“actul cu caracter public, prin care o persoană manifestă,*

în formele și în modalitățile prevăzute în reglementările vamale, voința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal”, aceasta poate fi supusă controlului ulterior.

Prin urmare, organul de soluționare constată că organele vamale aveau dreptul să verifice operațiunea vamală în cadrul unei acțiuni de control ulterior, motiv pentru care, pretențiile petentei în legătură cu legalitatea controlului ulterior al operațiunii de către autoritatea vamală nu sunt întemeiate, urmând a se trece la antamarea fondului cauzei.

Cauza supusă soluționării este dacă pentru produsele de ortodonție și de ortopedie dento-facială încadrate de organele vamale la poziția tarifară 90211010 se aplică cota redusă de TVA de 9% sau cota standard de TVA de 19%, în condițiile în care autoritățile abilitate în materie au stabilit că aceste produse nu se încadrează în categoria protezelor sau produselor ortopedice ce pot beneficia de cota redusă de TVA.

În fapt, societatea SRL a realizat importuri de produse de ortodonție și de ortopedie dento-facială de la partenerul extern - China, bunurile fiind puse în libera circulație cu declarația vamală nr./28.06.2017, pe care le-a declarat la poziția tarifară 90213990 unde taxa vamală era 0% și TVA de 9%:

-Alte articole și aparate pentru proteze

- 902131 - Proteze articulare

- 902139 - Altele

- 90213910 - Proteze oculare

- 90213990 - Altele

În urma controlului vamal ulterior, organele vamale au constatat că bunurile importate au fost încadrate eronat din punct de vedere tarifar, încadrarea corectă fiind 90211010.

Urmare a adresei DGV București nr./14.11.2019, prin care s-a stabilit care este nivelul cotei de TVA aplicabil la importul produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială, organele vamale au procedat la reverificarea declarației vamale de punere în libera circulație nr./28.06.2017.

Din cuprinsul adresei DGV București nr./14.11.2019, referitor la nivelul cotei de TVA aplicabil la importul produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială, rezultă că, Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale (ANMDM) în calitate de autoritate competentă și decizională în domeniul dispozitivelor medicale, a comunicat că **dipozitivele medicale de ortodonție și ortopedie dento-facială nu încadrează în categoria protezelor**, prin urmare nu le este aplicabilă cota redusă de TVA de 9% de la art. 291 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal, fiindu-le aplicabilă cota standard de TVA 19%.

În baza acestor constatări, organele vamale au stabilit o diferență suplimentară de TVA datorată în vamă în sumă lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% în locul cotei reduse de 9%.

Prin contestația formulată petenta contestă încadrarea tarifară a mărfurilor realizată de organele vamale, precum și cota de TVA, în opinia sa mărfurile importate încadrându-se în categoria produselor pentru care cota de TVA aplicabilă este cota redusă de 9%.

În drept, potrivit art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 291. - (1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

a) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă conform art. 292 alin. (1) lit. b);

b) livrarea de produse ortopedice [...].

(7) Cota aplicabilă pentru importul de bunuri este cota aplicabilă pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun”.

Cu privire la aplicarea cotei reduse de TVA pentru proteze, la pct. 37 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 se prevede următoarele:

”37. (1) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică pentru protezele medicale și accesoriile acestora, exclusiv protezele dentare care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Proteza medicală este un dispozitiv medical destinat utilizării personale exclusive care amplifică, restabilește sau înlocuiește zone din țesuturile moi ori dure, precum și funcții ale organismului uman; acest dispozitiv poate fi intern, extern sau atât intern, cât și extern. Accesoriul unei proteze este un articol care este prevăzut în mod special de către producător pentru a fi utilizat împreună cu proteza medicală.

2) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se aplică pentru produsele ortopedice. Sunt produse ortopedice protezele utilizate pentru amplificarea, restabilirea sau înlocuirea țesuturilor moi ori dure, precum și a unor funcții ale sistemului osteoarticular, ortezele utilizate pentru modificarea caracteristicilor structurale și funcționale ale sistemului neuromuscular și scheletic, precum și încălțăminte ortopedică realizată la recomandarea medicului de specialitate, mijloacele și dispozitivele de mers ortopedice, precum

fotolii rulante și/sau alte vehicule similare pentru invalizi, părți și/sau accesorii de fotolii rulante ori de vehicule similare pentru invalizi.”

În speță, societatea SRL a importat produse de ortodonție și de ortopedie dento-facială (bracketi, tuburi ortodontice, cârlige ortodontice și accesorii linguale ortodontice), pentru care a achitat TVA în vamă pe baza cotei reduse de TVA de 9%, iar în urma controlului vamal ulterior s-a stabilit că aceste produse nu pot beneficia de cota redusă de TVA, fiind aplicabilă cota standard de TVA.

Referitor la încadrarea produselor de ortodonție și de ortopedie dento-facială (bracketi, tuburi ortodontice, cârlige ortodontice și accesorii linguale ortodontice) importate de societatea SRL, se rețin următoarele:

Urmare a adresei DGV București nr./14.11.2019, prin care s-a stabilit care este nivelul cotei de TVA aplicabil la importul produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială, organele vamale au procedat la reverificarea declarației vamale de punere în libera circulație nr./28.06.2017.

Din cuprinsul adresei DGV București nr./14.11.2019, referitor la nivelul cotei de TVA aplicabil la importul produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială, rezultă că, Direcția Generală a Vămirilor s-a adresat Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, ca direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, iar aceasta s-a adresat Ministerului Sănătății - Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale (ANMDM), în calitate de autoritate competentă și decizională în domeniul dispozitivelor medicale.

În urma răspunsului primit de direcția de specialitate emitentă a adresei de mai sus, de la **Agencia Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale (ANMDM) din cadrul Ministerului Sănătății**, referitor la încadrarea protezelor medicale și a protezei ortopedice prevăzute la pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, rezultă că, aceasta a comunicat următoarele: "având în vedere **definițiile protezei medicale și a protezei ortopedice** prevăzute la punctul 37, al Capitolului VIII "Cotele de taxă" din Normele metodologice de aplicare ale Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, **dispozitivele medicale de «ortodonție ortopedie dento-facială» nu se încadrează în categoria protezelor**".

În acest context, s-a precizat:

- **proteza medicală**, în sensul aplicării cotei reduse de TVA de 9% prevăzută la **art. 292 alin. 2 lit. a)** din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, este definită la **pct. 37 alin. (1)** din HG nr. 1/2016, respectiv Normele metodologice la Codul fiscal

- **proteza ortopedica**, in sensul aplicării cotei reduse de TVA de **9%** prevăzuta la **art. 292 alin. 2 lit. b)** din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, este definita la **pct. 37 alin. 2** din HG nr.1/2016, respectiv Normele metodologice la Codul fiscal.

Prin urmare, Ministerul Finanțelor Publice a precizat ca "din coroborarea art. 292 alin.2 lit. b din Codul fiscal si a pct. 37 alin. 2 din Normele metodologice rezultă că produsele ortopedice pentru care se aplică cota redusă sunt numai cele enumerate la **pct. 37 alin.2** din Normele metodologice, respectiv **protezele ortopedice, ortezele, încălțăminte ortopedica, precum si mijloacele si dispozitivele de mers ortopedice.**"

In adresa M.F.P. se precizează, de asemenea, ca Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale (ANMDM) in calitate de autoritate competenta si decizionala in domeniul dispozitivelor medicalele, "**nu încadrează dispozitivele de ortodonție si ortopedie dento-facială nici în categoria protezelor medicale, nici în categoria protezelor ortopedice**, și, prin urmare, **cota de TVA aferentă produselor de ortodontie si ortopedie dento-facială este cota standard de TVA, respectiv de 19%, în prezent.**"

Pe cale de consecință, pentru mărfurile încadrate la codul NC 90211010, a fost actualizată taxa pe valoarea adăugată, astfel că pentru perioada 01.01.2017-02.05.2019 (în condițiile în care ANMDM nu încadrează dispozitivele de ortodonție si ortopedie dento-facială, nici în categoria protezelor medicale nici în categoria protezelor ortopedice), fiindu-le aplicabile cota standard de TVA 19%.

Totodată, în cuprinsul contestației formulate petenta arată că la data efectuării importului în cauză nu era formulată adresa MFP nr./05.11.2019 care contrazice punctul de vedere al MFP/ad21.04.2016 în baza căruia a fost aplicată cota de 9%. În opinia petentei, nu se poate aplica un punct de vedere retroactiv.

Ori, din cele prezentate anterior respectiv urmare a adresei DGV București nr./14.11.2019, rezultă că Ministerul Finanțelor Publice, prin direcția de specialitate a clarificat problematica aplicării cotei de TVA în cazul produselor de ortodonție și de ortopedie dento-facială în sensul că acestea nu pot beneficia de cota redusă de TVA prevăzută de art. 291 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal, opinia direcției de specialitate bazându-se, la rândul ei, pe opinia autorităților competente în domeniul dispozitivelor medicale - Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale a Ministerului Sănătății, în condițiile în care singura opinie anterioară celei conținute de adresa DGV București nr./14.11.2019 este adresa nr./ad21.04.2016 emisă de AJFP Arad din cadrul DGRFP Timișoara, unitatea fiscală de administrare a petentei, conform art. 30 Cod procedură fiscală.

Se reține că societatea SRL nu a prezentat în susținerea contestației elemente de fapt de natură să releve o altă situație decât cea pe baza căreia direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice a emis opinia anterior prezentată.

În drept, art. 276 alin. 2 lit. a din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"(2) Organul de soluționare competent, pentru lămurirea cauzei, poate solicita:

a) punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, A.N.A.F. sau al altor instituții și autorități competente să se pronunțe în cauzele respective; (...)"

Punctual, raportat la susținerile societății din contestația formulată, se rețin următoarele:

Argumentele legate de încadrarea tarifară, din punct de vedere vamal, a produselor importate nu prezintă nicio relevanță în stabilirea cotei de TVA aplicabilă produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială. Aceasta este relevată atât de logica dispozițiilor art. 291 alin. (7) din Codul fiscal (cota de TVA aplicabilă pentru import se bazează pe cota aplicabilă pentru livrări interne și nu viceversa), cât și de faptul că, atunci când legiuitorul a considerat necesară aplicarea cotei de TVA în funcție de încadrarea tarifară a bunurilor pe baza nomenclurii combinate, a prevăzut expres acest lucru (spre exemplu, în cazul cotei reduse de TVA pentru alimente, animale și păsări vii din specii domestice etc. - art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal).

În privința naturii produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială, ANMDM din cadrul Ministerul Sănătății a comunicat, că acestea nu pot fi încadrate în categoria protezelor, mai exact a protezelor ortopedice.

Mai mult, datorită identificării în cauză a punctului de vedere al direcției de specialitate nr./14.11.2019 care confirmă legalitatea datorării TVA în cota de 19%, invocarea în motivarea contestației de către petentă a adresei nr. /ad21.04.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad care este, conform art. 30 Cod procedură fiscală, unitatea fiscală de administrare a petentei, nu prezintă relevanță, în contextul descris în legătură cu TVA datorat în vamă.

Societatea nu argumentează prin contestația formulată o definiție generală și o grupare funcțională a produselor ortopedice, certificată de autoritățile medicale în materie sau prin norme ale legislației specifice în domeniul sănătății, alta decât cea dată de legiuitor la pct. 37 alin. (2) din Normele metodologice, care încadrează în categoria produselor ortopedice doar protezele, ortezele, încălțăminte ortopedică și mijloacele și dispozitivele de mers ortopedice. Or, dacă nu sunt nici proteze sau orteze, nici încălțăminte

ortopedică sau mijloace/dispozitive de mers ortopedice, produsele de ortodonție și ortopedie dento-facială de natura celor importate de societate nu pot fi încadrate în categoria produselor ortopedice care beneficiază de cota redusă de TVA conform prevederilor art. 291 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal și pct. 37 alin. (2) din Normele metodologice.

Referitor la criticile contestatoarei referitoare la punctele de vedere contradictorii existente în opinia sa în cauză se reține că potrivit art. 13 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *"interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în lege"*, în condițiile în care la dosarul cauzei există punctul de vedere al direcției de specialitate conținut de adresa DGV București nr./14.11.2019, referitor la cauza dedusă judecătii, acesta prezintă relevanță în condițiile legii.

În consecință, în raport de cele anterior învederate, nu poate fi luată în considerare în cauza dedusă judecătii solicitarea societății de încadrare a produselor de ortodonție și ortopedie dento-facială în categoria produselor ortopedice pentru care se aplică cota redusă de TVA de 9%, *contestația urmând a fi respinsă* pentru diferența suplimentară de TVA lei stabilită de organele vamale în urma aplicării cotei standard de TVA pentru importurile ce au făcut obiectul controlului vamal.

Referitor la accesoriile aferente

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite în urma schimbării încadrării tarifare a mărfurilor importate și a cotei de TVA aplicabilă importurilor de produse de ortodonție și ortopedie dento-facială, în condițiile în care prin prezenta s-a respins contestația pentru obligația fiscală principală reprezentând diferența suplimentară de TVA stabilită în urma controlului vamal ulterior.

În fapt, pentru obligațiile principale reprezentând TVA în sumă de lei, Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș a stabilit în sarcina Societății SRL și accesoriile aferente reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei, din care lei dobânzi și lei penalități, calculate începând cu data de 29.06.2017 și până la data de 27.02.2020.

În drept, potrivit art. 173, art. 174 și art. 176 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 173. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi

si penalități de întârziere”.

”Art. 174. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

”Art. 176. - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2)-(4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează din momentul scadenței obligațiilor fiscale și până în momentul stingerii acestora, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalem*.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că pentru obligațiile fiscale contestate reprezentând diferența suplimentară de TVA în sumă de lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile de întârziere în suma de lei și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente TVA, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea SRL împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 emisă de Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș pentru suma totală de lei reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, dobânda aferentă taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;”.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 291 alin. (1), alin. (2) lit. a) și b) și alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 37 alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 13 alin. (1), art. 173, art. 174, art. 176 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr./27.02.2020 emisă de Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - diferență de taxă pe valoarea adăugată;
- lei - dobânzi aferente TVA;
- lei - penalități de întârziere aferente TVA.

- prezenta decizie se comunica la:

- Societatea SRL;
- Direcția Regională Vamală - Biroul Vamal de Interior Timiș, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,