

DECIZIA nr. 320 din 2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC X SRL**,
cu sediul in Bucuresti, ...,
inregistrata la D.G.R.F.P. - Bucuresti sub nr. ...

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. .. de catre Directia Regionala Vamala Galati - Biroul Vamal de frontiera ..., cu privire la contestatia formulata de SC X SRL.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **29.12.2015** si inregistrata la organul vamal sub nr. ..., il constituie Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. ..., emisa in baza procesului-verbal de control nr. .. de Biroul Vamal de Frontiera .., comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de **17.12.2015**, prin care au fost stabilite obligatii fiscale in suma totala de ... lei, reprezentand:

- .. lei - taxe vamale;
- .. lei – TVA;
- ..lei - dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA.

Societatea contesta suma de ... lei compusa din TVA in suma de ..lei si dobanzi si penalitati de intarziere in suma de .. lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art.352 din Legea nr. 207/2016, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata SC X SRL solicita anularea Deciziei pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. ..., emisa in baza procesului-verbal de control nr. ... in privinta sumei de .. lei, pe motiv de nelegalitate, fiind intocmite cu aplicarea gresita a prevederilor legale in materie si a principiilor proportionalitatii, securitatii juridice si a increderei legitime consacrate de legislatia europeana si de practica Curtii Europene de Justitie.

In sustinerea contestatiei, societatea arata urmatoarele:

- in mod gresit autoritatea vamala a stabilit TVA aferenta importului datorata de la data plasarii bunurilor sub regim, raportat la adresa nr. ... a DRAOV .., care indica procedura aplicabila in cazul regimului de admitere temporara cu exonerare partiala de drepturi de import, de prevederile legale art. 134 alin. 1-3, art. 136 Cod fiscal, pct.17¹ din Normele metodologice si la data operatiunii de import, respectiv 04.12.2013;

- exigibilitatea TVA intervine atunci cand intervine obligatia de plata a taxelor vamale, ori in speta obligatia de plata a taxelor vamale a intervenit la incheierea regimului;

- potrivit art.7 din Anexa E la Conventia referitoare la admiterea temporara, incasarea cuantumului drepturilor si taxelor de import datorate este incasata de autoritatile competente dupa incheierea regimului;

- suma de .. lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere este in mod eronat stabilita, pe motiv ca daca obligatia de plata a taxelor vamale a intervenit la incheierea regimului, exigibilitatea TVA nu putea interveni anterior acestui moment;

- adresa nr. ...nu se poate aplica cu efect retroactiv asupra unei operatiuni efectuate anterior, la nivelul anului 2013;

- suma calculata in plus cu titlu de TVA este eronata, pe motiv ca s-au calculat taxe vamale in cuantum de ...lei, iar la calculul bazei TVA s-au cumulat valoarea in vama a bunului, respectiv .. lei si intreaga valoarea a garantiei constituite ... lei, ceea ce determina o baza a TVA nelegal marita si in consecinta un cuantum al TVA de plata superior.

In subsidiar, contestatara arata ca cuantumul penalitatilor trebuie stabilit cu respectarea principiului proportionalitatii, invocand in acest sens cauza C183/14 Samoila si Oltean, in care Curtea Europeana de justitie a apreciat ca majorarile aplicate in urma unor controale fiscale trebuie sa respecte principiul proportionalitatii, prin raportare la "gravitatea incalcarii", neputand interveni de drept, pentru simpla neplata la termen a obligatiei fiscale.

II. Urmare controlului vamal ulterior derulat la SC X SRL organele vamale au constatat ca aceasta datoreaza taxe vamale in cuantum de 3% pe luna din suma garantata la initierea operatiunii, TVA si accesorii aferente pentru bunurile introduse in tara in regim vamal de admitere temporara cu exonerare partiala de drepturi de import.

Constatările organelor vamale au fost consemnate in procesul-verbal de control nr. .., iar in baza acestora a fost emisa Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .., prin care s-au stabilit in sarcina societatii :

- .. lei - taxe vamale;
- ...lei – TVA;
- .. lei - dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Având în vedere susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor vamale și actele normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele:

3.1. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei.

Cauza supusă soluționării este dacă Biroul Vamal de frontiera ..a stabilit in mod legal in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care mărfurile care fac obiectul regimului vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import nu sunt scutite de TVA, iar data la care intervin faptul generator și exigibilitatea taxei este data la care se naște datoria vamală pentru taxele vamale, respectiv data plasării

bunului in regim de admitere temporara.

În fapt, SC X SRL a plasat în regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, cu declaratia vamala MRN .., cod regim vamal extins - 53.00, cod aditional "OT0 - art.88 din Reg (CEE) nr.2913/1992 cu garantare de drepturi vamale", codul "VLA - Legea nr. 571/2003 art. 136 alin. (3) import de bunuri plasate intr-un regim vamal special - suspendare TVA", mărfuri provenite din ..., respectiv doua utilaje, "modul industrial dotat cu trei compartimente tehnologice pentru executie lucrari petroliere" si "Ansamblu pneumatic complet cu partile si accesoriile lui pentru executie lucrari petroliere".

Pentru bunul importat a fost constituita garantia pentru taxele vamale datorate, in cuantum de ... lei.

Termenul solicitat si aprobat pentru incheierea regimului de admitere temporara cu exonerare partiala a fost data de 30.06.2015, fiind prelungit succesiv la cererea societatii la data de 30.10.2015, respectiv 31.12.2015.

La data de **10.11.2015**, prin reexportul celor doua utilaje societatea a incheiat regimul de admitere temporara initiat prin declaratia vamala MRN .., intocmindu-se declaratia EXA MRN ...

Ca urmare, in baza adresei DGV Bucuresti nr. ..., organele vamale efectueaza si un control ulterior al operatiunii, prin reverificarea Declaratiei vamale de plasare sub regimul de admitere temporara cu exonerare partiala de drepturi vamale MRN

La controlul ulterior al operațiilor organele vamale din cadrul Directiei Regionale Vamale Galati - Biroul Vamal de Frontiera.. au constatat că societatea nu a declarat și nu a achitat taxa pe valoarea adaugată aferentă regimului.

Cu ocazia reverificarii s-a stabilit ca TVA de plata se datora la momentul efectuării importului intrucat s-a considerat ca:

- ambele bunuri erau supuse la import taxelor vamale, doar ca pentru unul dintre acestea Tariful vamal Integrat TARIC nu prevedea acordarea de facilitati, datorandu-se taxe vamale calculate la procentul de 2,7% din valoarea in vama (..lei), iar pentru celalalt a beneficiat de acordarea de preferinte tarifare urmare Acordului SGPC (Sistemul Global de Preferinte Comerciale) in baza dovezii de origine prezentate;

- bunurile nu beneficiau de scutire speciala de TVA la import, fiind inscrise eronat codul VLA in loc de V1A.

Drept urmare, organele vamale au stabilit în sarcina societății prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .., emisa în baza Procesului verbal de control nr. ..., o datorie suplimentară în sumă totală de .. lei, reprezentând TVA în sumă de .. lei, taxe vamale in suma de ..lei, accesorii aferente TVA în sumă de .. lei.

Societatea contesta TVA in suma de .. lei (ramasa de plata, .. lei - .. lei ramasa din garantia de ..lei) susținând in esenta faptul că taxele vamale si TVA se datoreaza la incheierea regimului si nu la plasare, iar organele vamale au calculat în mod eronat TVA aplicat la baza de impozitare ca și cum mărfurile au fost puse în liberă circulație la data admiterii temporare, neținând cont că drepturile de import reprezintă 3% din cuantumul total, calculat pentru fiecare lună în care mărfurile s-au aflat sub regim.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 201 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului vamal Comunitar, potrivit căroră:

Art. 201 - "(1) O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:

(a) punerea în liberă circulație a marfurilor suspuse dreptului de import

Sau

(b) plasarea unor astfel de mărfuri sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

(2) O datorie vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză".

Conform conform art. 201 alin. (2) din Codul Vamal Comunitar, depunerea unei declarații vamale pentru importul de bunuri reprezintă faptul generator pentru datoria vamală.

Totodată, speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 88 și art. 143 alin. (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului vamal Comunitar, potrivit căroră:

"Art. 88 - Autoritățile vamale pot conditiona plasarea marfurilor sub un regim suspensiv de constituirea unei garanții pentru a se asigura de achitarea oricărei datorii vamale care ar putea lua naștere în ceea ce privește aceste mărfuri."

"Art. 143 - (1) Valoarea drepturilor de import aferente mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se stabilește la 3%, pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile au fost plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, din valoarea drepturilor care ar fi trebuit să fie plătite pentru mărfurile menționate dacă ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară".

Potrivit dispozițiilor legale menționate mai sus se reține faptul că în cazul mărfurilor plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, datoria vamală ia naștere la data acceptării declarației vamale de plasare a mărfurilor sub regim, reprezentând 3% din cuantumul taxelor vamale datorate, calculat pentru fiecare lună în care mărfurile se află sub regim.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 136 alin. (1) și (2), art. 139 alin. (1) și art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art. 136 - Faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri

„(1) În cazul în care, la import bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare.

(2) În cazul în care, la import, bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare prevăzute la alin. (1), faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea

adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea acelor taxe comunitare dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe”.

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”.

“Art. 144. - (1) Sunt scutite de taxă următoarele:

a) livrarea de bunuri care urmează:

1. să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import;

2. să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;

3. să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;

4. să fie plasate în regim de antrepozit vamal;

5. să fie plasate în regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;

6. să fie plasate în regim de tranzit vamal extern;

7. să fie admise în apele teritoriale:

(...)

8. să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, definit după cum urmează:

(...)

d) livrările de bunuri care încă se află în regim vamal de tranzit intern, precum și prestările de servicii aferente acestor livrări, altele decât cele prevăzute la art. 144¹.

e) importul de bunuri care urmează să fie plasate în regim de antrepozit de TVA. “

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile pct. 17¹ și 44¹ din Normele metodologice de aplicare ale art. 136 și art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

„17¹ (1) În sensul art. 136 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul bunurilor plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import și în regim de transformare sub control vamal, regimuri care din punct de vedere al TVA constituie importuri de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată conform art. 144 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, exigibilitatea TVA intervine atunci când intervine obligația de plată a taxelor vamale, taxelor agricole sau a altor taxe comunitare similare stabilite ca urmare a politicii comune aplicabile bunurilor respective”.

“44¹. (1) Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 144 din Codul fiscal nu se aplică în cazul regimurilor vamale suspensive care nu se regăsesc la alin. (1) lit. a) al aceluiași articol, cum sunt cele de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, transformare sub control vamal, perfecționare activă în sistemul de rambursare.

Se reține că mărfurile care fac obiectul regimului vamal de admitere

temporară cu exonerare parțială de drepturi de import nu sunt scutite de TVA, iar data la care intervin faptul generator și exigibilitatea taxei este data la care se naște datoria vamală pentru taxele vamale.

În cazul în care mărfurile importate nu sunt supuse taxelor vamale faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale dacă marfurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe.

Prin adresa Direcției Generale a Vămilelor nr. .. emisă în vederea aplicării unitare a prevederilor legale referitoare la momentul încasării drepturilor de import și TVA datorate la plasarea mărfurilor sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, se precizează că „ (...) **la momentul plasării mărfurilor sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import trebuie încasate cu titlu definitiv:**

- **drepturile de import stabilite în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) și (2) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului;**

- **taxa pe valoarea adăugată a cărei bază de impozitare se stabilește în conformitate cu prevederile art. 139 din Codul fiscal.**

În situația în care încheierea regimului vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se face prin punerea în liberă circulație a mărfurilor, drepturile de import trebuie stabilite cu respectarea prevederilor art. 144 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului și dacă este cazul, să fie luate măsurile necesare de regularizare a situației sumelor achitate la momentul plasării mărfurilor sub regimul vamal inițial.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

- declaratia vamala de import (document electronic de import) MRN nr. ..., conform copiei existente in dosarul contestatiei, la rubrica/casuta 37 din formularul 2/3 Lista articolelor - import, nu are completat codul comunitar, iar drept cod national s-a completat OT0, fiind completat si cod 5300, pe randul urmator (al treilea rand) fiind completat cod acciza A0A si cod TVA VLA, care corespunde importului de bunuri plasate intr-un regim special prevazut la art. 144 alin.(1) lit. a) si d) din Legea nr. 571/2003. Corect era inscrierea codului V1A pentru care se datoreaza TVA la data plasarii bunului in regim de admitere temporara;

- conform celor declarate si inscrise in declaratia vamala, taxele vamale in cuantum de ... lei au fost garantate, societatea nu a declarat și nu a achitat la autoritatea vamală TVA datorată conform prevederilor legale anterior menționate, drept pentru care, organele vamale, procedând la regularizarea situației conform dispozițiilor din adresa nr. ..a Direcției Generale a Vămilelor, au stabilit în sarcina societatii, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .., emisă în baza Procesului verbal de control nr. ..., obligații suplimentare de plată reprezentând TVA în sumă de ... lei.

Argumentul societatii potrivit careia *exigibilitatea TVA intervine atunci cand intervine obligatia de plata a taxelor vamale, respectiv la incheierea regimului, prin calcularea acestora si deducerea din garantia constituita*, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele:

Importurile de bunuri realizate de SC X SRL în data de 04.12.2013, au

fost plasate în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

Conform pct. 17¹ alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import constituie, din punct de vedere al TVA, import de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei.

Asa cum rezultă din prevederile art.144 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu precizările pct. 44¹ alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol de lege, bunurile plasate sub acest regim vamal nu sunt scutite de TVA, deci pentru aceste importuri societatea comercială datorează TVA.

În aceste conditii, conform art.136 alin. (1) din Codul fiscal si art.201 alin.(1) si (2) din Codul vamal comunitar, mai sus citate, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă importurilor a intervenit la data acceptării declaratiilor vamale de plasare a bunurilor sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, respectiv la data de 04.12.2013.

Baza de impozitare pentru importurile de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, conform prevederilor art. 139 alin. (1) din Codul fiscal.

Obligatia de plată a TVA în vamă a venit SC X SRL, în calitate de titular al operatiunilor vamale la data la care a intervenit exigibilitatea TVA.

Faptul generator si exigibilitatea taxelor vamale datorate au intervenit la momentul plasarii marfurilor in regimul vamal de admitere temporara cu exonerare partiala.

Potrivit Indrumarilor pentru completarea declaratiei vamale in sistemul electronic, la codul aditional *“OTO - art. 88 din Reg.(CEE) nr. 2913/1992 cu garantare de drepturi vamale”*, Comunitatea Europeana prevede garantarea platii integrale a acestora la momentul importului, intrucat taxele vamale nu sunt cunoscute in totalitate la data importului, ele calculandu-se la procentul de 3% in functie de numarul de luni in care bunul a stat plasat in regimul de admitere temporara cu exonerare partiala.

Ca urmare, nasterea datoriei vamale si deci exigibilitatea platii lor este la momentul importului in regim de admitere temporara cu exonerare partiala, avand in vedere ca initial este prevazuta garantia platii si ulterior viramentul cert al taxelor la bugetul UE, la incheierea regimului.

Cele doua momente clare ale nasterii datoriei vamale si dreptul organelor de a cere plata acesteia - exigibilitatea- sunt:

1. Punerea in libera circulatie - adica importul definitiv de la inceput;
2. Plasarea marfurilor in regim de admitere temporara cu exonerare partiala de drepturi de import,

Pentru ambele datorii vamale se naste la momentul acceptarii declaratiei vamale de plasare sub regim.

Astfel, faptul generator si exigibilitatea TVA intervin la data la care intervin faptul generator si exigibilitatea taxelor vamale, momentul cand autoritatea vamala este indreptatita sa le ceara fiind momentul importului, chiar daca Uniunea Europeana a dispus mentinerea lor in contul de garantii pana la finele operatiunii.

Totodata, potrivit art. 199 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar:

“[...] depunerea la biroul vamal a unei declarații semnate de către declarant sau reprezentantul acestuia îl obligă pe acesta ca, în conformitate cu dispozițiile în vigoare să răspundă de corectitudinea informațiilor înscrise în declarație, de autenticitatea documentelor anexate și de respectarea tuturor obligațiilor ce decurg din plasarea respectivelor mărfuri sub regimul avut în vedere”,

iar potrivit art. 4 alin. (20) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului :

„(20) acordarea liberului de vamă este acțiunea prin care autoritățile vamale pun mărfurile la dispoziție în scopurile prevăzute de regimul vamal sub care au fost plasate”.

- potrivit art. 4 pct. 13 și 14 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal:

“Art. 4. - În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

13. **datorie vamală** - obligația unei persoane de a plăti cuantumul drepturilor de import sau de export;

14. **drepturi de import:**

a) taxele vamale și taxele cu efect echivalent cu al taxelor vamale de plătit la importul de mărfuri; (...)”

Astfel, în ceea ce privește TVA scadentă acesteia este stabilită în temeiul Codului fiscal care la art. 134 alin. (2) și (3) și art. 157 alin. (1) prevede următoarele:

“**Art. 134.** - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei**, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) **Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului**, conform prevederilor art. 157 alin.

(1). **Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.**”

“**Art. 157.** - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

În aceste condiții, se reține că obligația de a calcula și de a evidenția TVA datorată conform regimului vamal sub care au fost plasate mărfurile revine titularului de operațiune - **S.C. X SRL** la data depunerii Declarației vamale nr. ...

Sustinerea contestatarii privind *calculul eronat al TVA, pe motiv ca la calculul bazei TVA s-au cumulat valoarea în vama a bunului și întreaga valoare a garanției constituite, ceea ce determină o bază a TVA nelegal marită și în consecință un cuantum al TVA de plată superior*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestatarii deoarece “exonerarea parțială” este a

drepturilor de import, iar legislatia nu prevede regularizarea TVA daca la finele operatiunii de admitere temporara taxele sunt mai mici decat maximul cuantumului in scris in declaratia vamala. In situatia in care se accepta o declaratie vamala pentru o marfa declarata in regimul vamal de admitere temporara cu exonerare partiala de drepturi vamale, baza de impozitare a TVA este valoarea in vama + Integral cuantumul taxelor vamale reiesit din aplicarea procentului de taxa prevazut in TARIC.

Referitor la sustinerea societății precum că *adresa nr. .. a Directiei Generale a Vamilor invocata de organele de control ca temei pentru control ulterior cu privire la TVA nu se poate aplica retroactiv asupra unei operatiuni efectuate mult anterior la nivelul anului 2013*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece prevederile legale au existat si la momentul plasarii marfurilor in regim de admitere temporara, ele fiind interpretate eronat la declararea bunurilor si stabilirea datoriilor vamale, iar organele vamale au acordat liberul de vamă și au pus la dispozitia titularului mărfurile, conform regimului vamal declarat, **sub rezerva controlului ulterior** efectuat conform art. 78 alin. (2) și (3) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92, care prevede :

*“(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”.

De asemenea, 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”.

Or în speță, așa cum s-a arătat mai sus, organele vamale, în mod legal la controlul ulterior au verificat datele și documente referitoare la operațiunea de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import efectuată de societate cu declarația vamală MRN nr. ..., în conformitate cu dispozițiile legale incidente și pe cale de consecință au dispus măsurile necesare pentru reglementarea situației, prin emiterea Deciziei pentru regularizarea situației nr. ..., întrucât societatea prin declarația vamală depusă nu a înscris TVA datorată și nu

a achitat suma corespunzătoare la organele vamale la data la care a devenit exigibilă.

Mai mult, chiar prin adresa nr...., Directia Generala a Vamilor a solicitat regularizarea situatiei invocand dreptul de control ulterior prevazut de art.78 din Reg. (CEE) nr.2913/1992.

Totodata, potrivit Indrumarilor pentru completarea declaratiei vamale in sistemul RCDPS publicate pe site-ul e-customs al autoritatii vamale:

“Pe al treilea rând, în subdiviziunile „Regim acciză” și „Regim TVA”, se înscriu coduri atribuite reglementărilor naționale de taxare în materie de accize și taxă pe valoarea adăugată TVA, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Datele care se înscriu în subdiviziunile menționate sunt elaborate sub forma unui cod alcătuit din trei caractere, respectiv dintr-un caracter alfabetic, urmat de un caracter alfanumeric și un caracter alfabetic.

Primul caracter, alfabetic, indică tipul de taxă la care se referă, după cum urmează:

- A – acciză;
- V - TVA.

Al doilea caracter, alfanumeric, evidențiază măsura națională aplicabilă taxei la care se referă în ceea ce privește tipul plății pe care o generează în caseta 47, după cum urmează:

- 0 (zero) - garantare;
- 1 – plată;
- 2 – scutire de la plată;
- 3 – scutire de la garantare;
- 4 – amânare de la plata TVA (valabil numai în situația în care se prezintă certificat de amânare de la plata TVA în vamă, emis conform prevederilor O.M.F.P. Nr. 500/2007);

- L – suspendare de la plată.

Al treilea caracter, alfabetic, este atribuit aleatoriu și evidențiază ordinea în care sunt înscrise codurile în listă, ținând cont de baza legală la care face referire codul respectiv.

Codurile aferente măsurilor naționale aplicabile în materie de acciză și TVA se regăsesc în liste atașate casetelor aferente fiecărui tip de măsură, fiind aplicabile în funcție de codul de regim vamal solicitat (caseta 37, prima subdiviziune a declarației vamale), declarantul/reprezentantul având posibilitatea să înscrie codul măsurii naționale în funcție de caracteristicile operațiunii pentru care completează declarația vamală, rezultatele înscrierii codului fiind evidențiate în caseta 47 (calculul impozitărilor) pe linia aferentă taxei asupra căreia are efect (acciză, respectiv TVA).”:

“II. Caseta 37: Regim – a doua subdiviziune

A doua subdiviziune a casetei 37 este utilizată pentru a se preciza codul de procedură comunitar (caseta „Com.”), respectiv codul de procedură național (caseta „Nat.”), care evidențiază măsurile aplicabile taxelor vamale conform legislației comunitare, respectiv celei naționale.

Codurile de procedură comunitare și naționale se regăsesc în liste atașate casetelor aferente fiecărui tip de procedură, fiind aplicabile în funcție de codul de

regim vamal solicitat și respectiv, cel precedent (caseta 37, prima subdiviziune a declarației vamale), declarantul/reprezentantul având posibilitatea să înscrie codul comunitar sau național în funcție de caracteristicile operațiunii pentru care completează declarația vamală, rezultatele înscrierii codului fiind evidențiate în caseta 47 (calculul impozitărilor) pe linia aferentă taxei vamale.

De asemenea, în această subdiviziune este posibilă înscrierea a două coduri simultan (comunitar, național), efectul asupra casetei 47 fiind cel dat de codul cel mai semnificativ.”

“2. Caseta “Nat.” – în această casetă se înscriu codurile de procedură naționale, care, potrivit prevederilor Anexei IV la Regulamentul Comisiei (CE) nr. 2286/2003 - Anexa 38, Titlul II Coduri – caseta 37 lit. B pct. 2), sunt elaborate sub forma unui cod format dintr-un caracter numeric urmat de două caractere alfanumerice.

Primul caracter, numeric, evidențiază măsura națională aplicabilă taxei vamale în ceea ce privește tipul plății pe care o generează în caseta 47, după cum urmează:

- 0 (zero) - garantare;
- 1 – plată;
- 2 – scutire/suspendare de la plată;
- 3 – scutire/suspendare de la garantare.

Al doilea caracter, alfanumeric, este atribuit aleatoriu și evidențiază ordinea în care sunt înscrise codurile în listă, ținând cont de baza legală la care face referire codul respectiv.

Al treilea caracter, alfanumeric, este atribuit aleatoriu.”

Fara a intra in specialitatea completarii declaratiilor vamale in regim electronic se retine ca intre codurile completate in casutele declaratiei vamale exista diverse interdependente, privind preluarea automata in alte casute a unor informatii completate intr-o anumita casuta, de exemplu rezultatele înscrierii codului in casuta 37 fiind generarea tipului platii în caseta 47 (calculul impozitărilor) a taxei asupra căreia are efect (acciză, respectiv TVA). In declaratia vamala din 04.12.2013 in casuta 47 apare doar tipul de impozit A00-garantarea taxei.

Asa fiind, inscrierea eronata de catre contestatara a codului national OT0, in casuta 37 a declaratiei vamale, a generat completarea automata a declaratiei in privinta inscrierii operatiunii declarate ca scutita de plata drepturilor de import - taxe vamale si accize, fiind obligata numai la garantarea taxei vamale.

In situatia in care pentru TVA ar fi fost in scris codul aditional “V1A” -art.36 din Legea nr. 571/2003, import de bunuri cu plata TVA-, sistemul electronic ar fi calculat TVA si ar fi in scris modalitatea de plata “1” care inseamna plata efectiva la momentul acceptarii declaratiei vamale.

Fată de cele de mai sus, rezultă că în mod corect organele vamale au stabilit că importatorul **S.C. X SRL** avea obligatia de plată a TVA în sumă totală de ... lei aferentă bunurilor plasate în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, calculată la valoarea în vamă înscrisă în declaratia vamala de import, cu termen de plată data acceptării declaratiei vamale, respectiv: data de 04.12.2013.

3.2. Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de .. lei stabilita prin decizia contestata.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste accesorii în condițiile în care în sarcina sa au fost reținute ca datorate drepturi vamale, iar accesoriile se calculează de la data scadenței până la data plății.

In fapt, prin Decizia pentru regularizarea situatiei privind obligatiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. ..., organele vamale au stabilit in sarcina societatii dobanzi de intarziere in suma de .. lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, aferente TVA datorata la momentul plasarii marfurilor in regim de admitere temporara, respectiv pe perioada 05.12.2013 - 10.11.2015.

In esenta, societatea susține că nu datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA datorata in vama pentru marfurile plasate in regim de admitere temporara cu exonerare partiala, considerand ca drepturile de import iau nastere la momentul incheierii regimului de admitere temporara cu exonerare partiala si nu la momentul in care bunurile au fost plasate in acest regim, respectiv la data de 05.12.2013.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“Art. 119 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

“Art.120¹- Penalități de întârziere

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și 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. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

În consecință, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru neachitarea la scadență a obligațiilor bugetare.

Având în vedere prevederile art. 136 alin. (1) și (2) si art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, se reține că datoria vamală a luat naștere la data depunerii declarației vamale de import (document electronic de import) MRN nr.....

Prin urmare, având în vedere faptul că datoria vamală s-a născut la data depunerii declarației vamale de admitere temporară, fapt coroborat cu prevederile referitoare la accesorii, citate mai sus, duce la concluzia că data de la care curg aceste accesorii este data nașterii datoriei vamale.

În consecință, față de prevederile legale mai sus menționate și având în vedere că stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, iar în sarcina contestatarii au fost reținute ca fiind datorate obligații vamale principale în sumă de ... lei, neachitate la termenul scadent, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de ..lei reprezentând accesorii aferente drepturilor vamale.

Pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei art. 119 alin. (1), art.120, art. 120¹, art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 pct. 13 și 14 și art.100 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, art. 4 pct. 20, art. 78 alin. (2) și (3), art.88, art. 143, art. 201 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92, art. 36, art. 134, art.136, art.139, art.144, art.157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 17¹ și 44¹ din Normele metodologice de aplicare ale art. 136 și art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2007 cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X SRL**, împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. ..., emisa în baza procesului-verbal de control nr. .. de Biroul Vamal de Frontiera ..., pentru suma de ... lei compusă din TVA în suma de .. lei și dobânzi și penalități de întârziere în suma de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București, în termen de 6 luni de la data comunicării.