

XIII. Zona liberă

121. Obligația întocmirii formalităților de export pentru livrările de bunuri efectuate în zona liberă

În perioada octombrie 2000 - iunie 2001, o societate comercială a efectuat livrări de marfă unor persoane juridice care își desfășurau activitatea în zona liberă. Facturile fiscale aferente au fost întocmite de societate cu cota zero de taxa pe valoarea adăugată, care a întocmit declarație vamală simplificată, vizată de organele vamale, la introducerea bunurilor în zona liberă. Prin proces verbal, organele de control au constatat că pentru livrarea de marfă în zona liberă și pentru a beneficia de cota zero de taxa pe valoarea adăugată, societatea trebuia să justifice livrarea mărfurilor cu documente conform prevederilor art. 17 lit. B a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 9.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Întrucât contestatoarea nu a prezentat toate documentele privind livrarea mărfii în zona liberă, ci doar declarația vamală simplificată vizată de organele vamale nu a putut beneficia de cota zero de taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care s-a procedat la majorarea taxei pe valoarea adăugată colectată

Prin contestația formulată, contestatoarea a susținut că organele de control în mod eronat au aplicat prevederile art. 17 lit. B a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 9.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 întrucât livrarea de mărfuri în zona liberă s-a efectuat conform art. 17 lit. B j din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 care prevedea ca *“materialele, accesoriile și alte bunuri care sunt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere”* beneficiau de cota zero de taxa pe valoarea adăugată. Astfel, nu se preciza încasarea în valută a mărfurilor livrate din țară în zona liberă. În susținerea celor de mai sus, contestatoarea a invocat o Decizie a Ministerului Finanțelor care preciza că sumele înscrise eronat ca taxă pe valoarea adăugată în facturile emise de diverși furnizori la societăți din zona liberă nu puteau fi luate în calcul ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, ele fiind sume achitate de societate contrar prevederilor legale.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea contestatoare avea obligația întocmirii formalităților de export pentru livrările de bunuri efectuate în zona liberă.

În drept, în ceea ce privește criteriile de teritorialitate, art. 4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată preciza:

“Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată operațiunile referitoare la transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor situate pe teritoriul României.

Bunurile provenite din import sunt impozabile în România la înregistrarea declarației vamale după intrarea acestora în țară.”

Art. 17 din actul normativ menționat mai sus prevedea:

“În România se aplică următoarele cote: î...ș

B. Cota zero pentru: î...șj) materialele, accesoriile și alte bunuri care sunt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere, cu îndeplinirea formalităților de export; î...ș” Mai mult, art. 81 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României precizează:

“(1) Regimul de export consta în scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României.î...ș” iar la art. 126 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României se prevede:

“Mărfurile românești pot fi introduse în zonele libere, cu respectarea condițiilor stabilite pentru exportul de mărfuri.”

Astfel, ținând cont de cele precizate mai sus, s-a reținut că justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor introduse în zonele libere se efectua conform prevederilor pct. 9.3 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, care preciza:

“Pentru exportul realizat direct de unitățile care acționează în nume propriu, justificarea cotei zero se face cu:

- a) factura externă;
- b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;
- c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;
- d) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută.”

În același sens s-a exprimat și direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, respectiv direcția generală de politică și legislație fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus și analizând documentele anexate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea contestatoare, pentru livrările de marfă efectuate în zona liberă nu a justificat aplicarea cotei zero de taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care **s-a respins ca neîntemeiată contestația.**

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a Deciziei Ministerului Finanțelor, aceasta nu a avut relevanță în speță întrucât și prin respectiva decizie, Ministerul Finanțelor a respins ca neîntemeiată contestația formulată de o altă societate.

122. TVA și majorări de întârziere pentru livrări de mărfuri efectuate în interiorul zonei libere

În perioada iulie - decembrie 2000 o societate comercială a livrat mărfuri în interiorul zonei libere aplicând pe facturile fiscale interne cota zero de TVA. Prin procesul verbal, organele de control au stabilit potrivit prevederilor art.17, lit.C, pct. a din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată și pct. 9.11 din Hotărârea Guvernului nr.512/1998 o diferență de TVA de plată pentru livrările de bunuri efectuate în perioada iulie - decembrie 1999.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că mărfurile străine vândute în interiorul zonei libere nu aveau regim de mărfuri importate întrucât nu a plătit taxe vamale și pe cale de consecință nu datora TVA. În susținerea contestației, societatea a invocat prevederile art. 126 alin. (1), art. 130 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, precizând faptul că întrucât pentru mărfurile aflate în zona liberă nu se plăteau taxe vamale, nefiind considerate pe teritoriul României din punct de vedere al importului, în baza principiului teritorialității stabilit la art. 4 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, a considerat că nu se plătea nici TVA atâta

timp cât aceste mărfuri rămâneau în zona liberă. Societatea contestatoare a precizat faptul că a dovedit cu acte că agenții economici cumpărători erau cei care au scos mărfurile din zona liberă și le-au introdus în țară, moment în care au depus declarația vamală de import, au plătit taxe vamale și TVA. De asemenea, în susținerea contestației, societatea a invocat prevederile art.13 și art.14 din Legea nr.84/1992 privind zonele libere și ale Ordinului Ministrului Finanțelor nr.4174/07.06.1993.

Având în vedere că mărfurile comercializate de societate în perioada iulie -decembrie 1999 în interiorul zonei libere nu aveau regim de import,contestatoarea a precizat că nu se plătea TVA deoarece nu există stabilită valoarea în vamă, nefiind depuse declarațiile vamale și deci nu există bază de impozitare.

Cauza supusă soluționării a fost a se stabili dacă societatea datora TVA și majorări de întârziere aferente pentru livrările de mărfuri efectuate în interiorul zonei libere, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că mărfurile livrate erau de proveniență străină.

În drept, Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României prevede la art. 126 alin. (1) ca: *“În zonele libere, mărfurile străine sunt considerate, din punct de vedere al aplicării drepturilor de import și al măsurilor de politică comercială la import, ca mărfuri care nu sunt situate pe teritoriul României atât timp cât nu sunt importate. Acestea nu pot fi plasate sub un alt regim vamal și nici nu pot fi folosite sau consumate în alte condiții decât cele prevăzute de reglementările vamale”* iar la art. 130 alin. (2) că *“Pentru mărfurile românești care se introduc în zonele libere, precum și pentru mărfurile românești sau străine aflate în zonele libere și care intră în țară se depun declarații vamale.”*

Conform documentelor de aprovizionare și recepție depuse la dosar, mărfurile livrate din depozitul societății existent în zona liberă către beneficiarii interni erau mărfuri străine primite de la firme străine pe baza declarațiilor de introducere/scoatere din zona liberă. Având în vedere prevederile celor două articole ale Legii nr. 141/1997 menționate anterior, mărfurile străine din zonele libere erau considerate ca nefiind situate pe teritoriul României până când nu erau importate.

Ordonanța Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată prevedea la art. 6 că erau scutite de taxa pe valoarea adăugată:

“Mijloacele de transport, mărfurile și alte bunuri provenite din străinătate, care se introduc direct în zonele libere conform art. 13 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere.” iar la art.4 alin.(2) se prevedea că *“bunurile provenite din import sunt impozabile în România la intrarea acestora în țară și la înregistrarea declarației vamale”*.

Art.13 din Ordonanța Guvernului nr.84/1992 privind zonele libere preciza:

“Mijloacele de transport, mărfurile și alte bunuri provenite din străinătate sau destinate altor țări, care se introduc în sau se scot din zonele libere, sunt exceptate de plata taxelor vamale și a impozitelor.”

Dacă pentru mărfurile aflate în zona liberă nu se plăteau taxe vamale, nefiind considerate pe teritoriul României din punct de vedere al importului, în baza principiului teritorialității prevăzut de art. 4 alin. (2) Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, nu se plătea nici taxa pe valoarea adăugată cât timp aceste mărfuri rămâneau în zona liberă.

Așadar, potrivit Codului vamal și legislației aferentă taxei pe valoarea adăugată,

numai agentul economic care făcea importul datorat taxelor vamale și TVA, respectiv în momentul când mărfurile erau scoase din zona liberă și introduse în țară.

În susținerea contestației, societatea a precizat că a dovedit cu acte că agenții economici cumpărători erau cei care au scos mărfurile din zona liberă și le-au introdus în țară, moment în care aceștia au depus declarația vamală de import, au plătit taxele vamale și TVA, îndeplinind astfel obligațiile legale pentru mărfurile importate.

Prin procesul verbal contestat, organele de control nu au analizat operațiunile derulate în zona liberă din punct de vedere al prevederilor Codului vamal, respectiv al regimului vamal al mărfurilor aflate în zonele libere, nu au precizat proveniența mărfurilor livrate de contestatoare, respectiv dacă erau numai mărfuri străine sau erau și mărfuri române, caz în care se schimba regimul de impozitare, luându-se în considerare prevederile art. 2 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere în care se precizează că *“zonele libere fac parte integrantă din teritoriul statului român și li se aplică legislația națională”*. Din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că pentru mărfurile livrate în interiorul zonei libere, societatea a întocmit facturi fiscale interne și externe precum și declarații vamale semnate de alte societăți având calitatea de comisionari în vamă. S-a reținut că în procesul verbal contestat organele de control au precizat că societatea a consemnat livrările de bunuri în facturi fiscale interne în lei cu cota zero de TVA și facturi externe în valută fără să facă referire la declarațiile vamale și fără să efectueze o analiză a modului de întocmire a tuturor documentelor, neprecizându-se în numele cărei societăți au întocmit și semnat declarația vamală comisionarii vamali.

Luând în considerare faptul că organele de control nu au analizat documentele prezentate de societate privind operațiunile de import și export și nu au fost avute în vedere prevederile Legii nr. 141/1997 privind Codul vamal al României precum și ale Legii nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere, nu au stabilit pe baza declarațiilor vamale și facturilor întocmite, care era importatorul și exportatorul mărfurilor livrate din zona liberă, în numele cărei societăți au întocmit și semnat declarația vamală comisionarii vamali precum și plătitorul taxelor vamale și a TVA, în conformitate cu art.9 alin. (3) și (4) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001 **s-a desființat procesul verbal** de control, urmând ca organele de control să efectueze o nouă verificare, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit pentru a se stabili dacă mărfurile livrate de contestatoare în interiorul zonei libere erau de proveniență străină și cine avea obligația de a plăti drepturile vamale pentru mărfurile livrate din zona liberă pe baza documentelor prezentate în vamă, ținând cont și de celelalte argumente invocate de contestatoare.

123. Cota de TVA pentru livrările de bunuri românești către societăți aflate în zona liberă

În perioada noiembrie 1999 - septembrie 2000 o societate a livrat produse petroliere către societăți din zona liberă, printr-un comisionar. Prin proces verbal, organele de control au constatat că societatea nu a respectat condițiile pentru justificarea exportului de mărfuri, prevăzute la pct. 9.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998. Astfel, societatea deținea facturi interne, facturi externe întocmite de comisionar și declarații de introducere a bunurilor în zona liberă.

S-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară. De asemenea, s-a stabilit o taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară pentru livrările de bunuri în zona liberă efectuate în perioada ianuarie - septembrie 2000, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative de export, în conformitate cu prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000. S-a procedat astfel, printre altele, la diminuarea taxei pe valoarea adăugată de recuperat.

Prin contestația formulată, societatea a precizat că organele de control nu au considerat export livrările de produse petroliere către societățile din zona liberă Giurgiu, livrări efectuate prin comisionar. Societatea a considerat că zonele libere nu făceau parte din teritoriul vamal și fiscal al țării, astfel încât livrările de mărfuri în zonele libere erau asimilate operațiunilor de export. În acest sens, societatea a considerat că a respectat prevederile legale privind introducerea mărfurilor în zonele libere, fiind întocmite contracte de export în comision, facturi externe, declarații vamale de intrare în zona liberă.

Cauza supusă soluționării a fost de a se stabili dacă societatea putea beneficia de cota zero de TVA pentru livrările de bunuri românești către societăți aflate în zona liberă, efectuate prin comisionari, în condițiile în care nu au fost întocmite declarații vamale de export ci doar declarații de introducere a bunurilor în zona liberă și nici nu s-a făcut dovada că mărfurile au părăsit teritoriul României.

În drept, art. 16 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere precizează:

“Mijloacele de transport, mărfurile și alte bunuri de origine română sau din import, provenite din teritoriul vamal al României, pot fi introduse în zonele libere cu respectarea prevederilor legale privind exportul sau, după caz, trimiterea temporară. Reintroducerea acestora în teritoriul vamal al țării se face în condițiile prevăzute de lege”.

De asemenea, art. 126 alin. (2) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României precizează că *“mărfurile românești pot fi introduse în zonele libere, cu respectarea condițiilor stabilite pentru exportul de mărfuri”* iar art. 130 din același act normativ prevede:

«(1) Mărfurile străine introduse în zonele libere, precum și mărfurile românești și străine aflate în zonele libere și care se scot din țară nu sunt supuse obligației de depunere a declarației vamale.

(2) Pentru mărfurile românești care se introduc în zonele libere, precum și pentru mărfurile românești sau străine aflate în zonele libere și care intră în țară se depun declarații vamale”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 17 lit. C pct. j) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificat prin Ordonanța Guvernului nr. 34/1997 preciza că se aplica cota zero de TVA pentru *“î...ș materialele, accesoriile și alte bunuri care sunt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere, cu îndeplinirea formalităților de export î...ș”.*

Aceste prevederi se regăseau și la art. 17 lit. B pct. j) din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, așa cum a fost modificat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 215/1999, în vigoare în perioada 01.01.2000 - 14.03.2000. De asemenea, la art. 17 lit. B pct. j) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, intrată în vigoare începând cu data de 15.03.2000 se preciza că beneficiau de cota zero de

TVA *“materialele, accesoriile și alte bunuri care sunt introduse din teritoriul vamal al României în zonele libere, cu îndeplinirea formalităților de export”*.

Prin urmare, pentru a putea beneficia de cota zero de TVA pentru livrările de bunuri către cele două societăți aflate în zona liberă, prin intermediul unui comisionar, contestatoarea avea obligația îndeplinirii formalităților de export - în speță, export în comision. Astfel, în ceea ce privește condițiile pentru justificarea exportului de mărfuri, pct. 9.12 din Normele de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind TVA, republicată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998 preciza că în cazul exportului realizat prin comisionari, documentele justificative sunt *“copia de pe factura externă, de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate”*.

De asemenea, pct. 9.6 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind TVA, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 prevede:

“Pentru exportul realizat prin comisionari comitentul va justifica cota zero de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:

- a) copie de pe factura externă;*
- b) copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;*
- c) factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă “cota zero de T.V.A.” cu mențiunea “export în comision”;*
- d) contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate î...ș”*.

Așa cum au constatat organele de control și cum, de altfel, a recunoscut și societatea în contestație, aceasta nu a deținut declarații vamale de export pe care comisionarul să fi înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate ci doar declarații de introducere a bunurilor în zona liberă, ce nu puteau fi asimilate însă declarațiilor vamale de export, cerute de actele normative menționate anterior pentru a se putea beneficia de cota zero de TVA.

Totodată, potrivit art. 81 alin. (1) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, *“regimul de export constă în scoaterea definitivă a mărfurilor românești de pe teritoriul României”* iar art. 2 din Legea nr. 84/1992 privind regimul zonelor libere precizează că *“zonele libere fac parte integrantă din teritoriul statului român și li se aplică legislația națională î...ș”*, astfel încât nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele societății potrivit cărora livrările de mărfuri în zonele libere erau asimilate operațiunilor de export, mai ales în condițiile în care, așa cum a rezultat dintr-o adresă a organului fiscal teritorial, bunurile în cauză au fost comercializate în interiorul zonei libere, fapt recunoscut, de altfel și de societățile implicate în aceste operațiuni prin înscrierea în declarațiile de introducere în zona liberă, la rubrica *“scopul operațiunii”* a mențiunii *“comercializare în zona liberă”*, iar societatea nu a făcut dovada că bunurile în cauză au părăsit teritoriul României.

Având în vedere cele de mai sus a rezultat că organele de control în mod legal au stabilit diferența de TVA colectată cu consecința diminuării sumei de rambursat, contestația societății **fiind respinsă ca neîntemeiată.**