

## **X. Schimbarea destinației bunurilor importate cu facilități**

### **45. Accize datorate la importul de gaze petroliere lichefiate în funcție de destinația finală**

Printr-un proces verbal, organele de control din cadrul unei direcții regionale vamale au constatat că societatea „X” a efectuat în perioada 01.11.2000 -31.12.2001, un număr de importuri definitive de gaz petrolier lichefiat. Pentru produsele importate, urmare declarării și încadrării lor la anumite poziții tarifare, precum și faptului că acestea au fost însoțite de certificatul de circulație a mărfurilor EUR 1, contestația a fost exceptată de la plata taxei vamale și a comisionului vamal. S-a constatat, de asemenea, că produsele importate au avut ca destinații finale încălzirea locuințelor, încărcarea buteliilor de aragaz pentru consum casnic, carburant auto, uz tehnologic etc. Pentru o parte din importuri, persoanele fizice sau juridice către care au fost comercializate produsele importate nu au fost găsite la domiciliul sau sediul declarat.

Făcând aplicațiunea prevederilor legale incidente în materie, respectiv Ordonanța Guvernului nr.27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Legii nr.141/1997, organele vamale au calculat în sarcina societății ca fiind datorate drepturi vamale și TVA. Pentru neachitarea la termen a acestor sume, în sarcina societății au fost stabilite majorări și dobânzi de întârziere precum și penalități.

Prin contestația formulată, societatea a arătat că organele vamale au verificat importurile de gaze lichefiate derulate de societate stabilind că pentru aceste importuri se datorau accize, TVA, majorări și dobânzi de întârziere, precum și penalități în sumă. Anterior, pentru aceeași perioadă și același obiectiv, societatea a mai fost verificată întocmindu-se un alt proces verbal prin care datoria totală stabilită în sarcina sa, față de bugetul statului a fost stabilită într-un alt cuantum. Societatea a precizat că împotriva celui de-al doilea proces verbal a formulat contestație. În timpul soluționării acesteia de către Ministerul Finanțelor Publice, societatea a completat contestația cu o adresă cuprinzând situația vânzărilor de gaze lichefiate din perioada 01.11.2000 - 31.12.2001. Prin decizie organul de soluționare a desființat actul de control atacat anterior. Față de aceste aspecte, având în vedere prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, cu modificările și completările ulterioare, contestația a susținut că nu au existat date noi necunoscute organelor de control, care să le îndreptățescă pe acestea să reverifice aceeași perioadă și aceleași operațiuni, drept pentru care solicita anularea procesului verbal și a anexelor sale.

Pe fond, contestația a precizat că legiuitorul, prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.134/2000, cu modificările ulterioare, precum și prin celelalte acte normative incidente speței, nu a încadrat la produse accizabile gazele lichefiate, drept pentru care la efectuarea importurilor nu a fost obligată la plata accizelor în vamă. Contestația a apreciat că *“stabilirea accizelor în funcție de destinația finală a gazului pentru încălzire sau pentru uz casnic nu are temei legal”*, deoarece această clasificare a fost făcută doar prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.158/2001, act normativ ce avea să intre în vigoare începând cu data de 01.01.2002.

Având în vedere cele de mai sus, societatea a considerat că nu datorează accize,

TVA, majorări de întârziere și penalități așa cum au fost acestea stabilite de organele vamale, drept pentru care a solicitat anularea procesului verbal și a anexelor la acesta, ca netemeinice și nelegale.

Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, s-au reținut următoarele:

În ceea ce privește aplicabilitatea prevederilor art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, cu modificările ulterioare trebuia reținut că procesul verbal care a făcut obiectul contestației a fost întocmit de organele vamale urmare deciziei, prin care a fost soluționată contestația formulată de societate împotriva procesului verbal anterior. Soluția pronunțată a fost de desființare a actului de control, urmând ca organele vamale să verifice pentru toate importurile consemnate destinația gazului lichefiat importat, excluzând din baza de calcul a accizelor cantitățile de gaze petroliere pentru care nu se datorau aceste taxe, conform prevederilor legale incidente în materie în perioada controlată. Pentru determinarea bazei de calcul a accizelor, direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor vamale completarea dosarului cauzei cu precizări privind destinația finală a gazelor lichefiate. Prin adresa de răspuns acestea au arătat că nu puteau indica pentru toți clienții contestatoarei care a fost destinația finală acordată gazului petrolier achiziționat. Acest fapt a impus ca, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. 3 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001 cu modificările și completările ulterioare, actul de control atacat să fie desființat.

Mai mult, Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privea controlul fiscal, prevederile acestui act normativ nefiind aplicabile controlului ulterior realizat de organe vamale. Activitatea de control vamal este reglementată de Legea nr.141/1997, act normativ care la art.8 alin.1 prevede:

*“Autoritatea vamală exercită, în cadrul politicii vamale a statului, atribuțiile conferite prin reglementări vamale, pentru realizarea vămuirii bunurilor introduse sau scoase din țară.”*

*La art.61 alin.1 din același act normativ se preciză: “Autoritatea vamală are dreptul ca, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să efectueze controlul vamal ulterior al operațiunilor.”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că pretenția societății de a-i fi aplicate prevederile art.19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 nu avea suport legal, drept pentru care solicitarea acesteia de a anula procesul verbal cu anexele sale, pentru încălcarea art. 19 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997, era neîntemeiată și a fost respinsă ca atare. Deoarece excepția de nulitate ridicată de societate nu era întemeiată, contestația a fost analizată pe fond **cauza supusă soluționării fiind dacă pentru importul de gaze petroliere lichefiate se datorau accize în condițiile în care destinația finală a acestora a fost pentru uz casnic, uz industrial, carburant auto sau combustibil pentru încălzit.**

În drept, la art.1 pct.4 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 134/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 privind regimul produselor supuse accizelor se preciza:

*“ART. 15*

*(1) Din grupa produselor petroliere se datorează accize pentru:*

*a) benzine;*

- b) benzine fără plumb;
- c) motorine;
- d) petrol turboreactor;
- e) combustibili pentru încălzit, cu excepția păcurii;
- f) alte produse și semifabricate petroliere și/sau petrochimice rezultate

din prelucrarea titeiului, care pot fi utilizate drept carburanți pentru motoare auto, în cazul în care acestea nu sunt livrate altor rafinării pentru prelucrare;

- g) uleiuri pentru motoare auto;
- h) aditivi preparați pentru benzine, inclusiv metiltertbutiletan (MTBE), tetraetil de plumb (TEPb); i) vaseline; j) parafine.»

Același act normativ prevedea la pct. 5 că art. 16 alin. 1 al Ordonanței Guvernului nr. 27/2000 va avea următorul cuprins:

*“Plătitori de accize pentru produsele petroliere sunt agenții economici producători, procesatori sau importatori de astfel de produse.”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că importurile constând în gaze lichefiate în perioada supusă controlului, respectiv 01.11.2000 - 31.12.2001 și care au făcut obiectul cauzei, au căpătat destinații pentru care actele normative incidente în materie prevedeau plata accizelor. Asupra datelor reținute de organele vamale referitoare la cantitățile livrate, valoarea în vamă a bunurilor, cota de accize aplicată, datele de identificare ale beneficiarilor cantităților livrate, societatea nu a adus nici un argument. Susținerea contestatoarei conform căreia impunerea în funcție de destinație nu avea temei legal nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece la acest argument s-a răspuns prin decizia anterioară emisă de Ministerul Finanțelor Publice, prin care procesul verbal inițial a fost desființat tocmai pentru ca organele de control să verifice destinația pe care au căpătat-o gazele petroliere importate în perioada 01.11.2000 - 31.12.2001. Împotriva acestei decizii contestatoarea avea posibilitatea să formuleze acțiune în contencios potrivit art.12 alin.1 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.13/2001, cu modificările ulterioare. Prin neatacare în termenul legal, decizia a rămas definitivă, astfel că aceasta a dobândit autoritate de lucru judecat cu privire la cele dispuse.

În ceea ce privește TVA, la art.13 lit.e din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000, act normativ în vigoare la data realizării importurilor, prevedea că în baza de impozitare se includ și *“accizele datorate pentru bunurile și serviciile din import;”*. Având în vedere această normă de drept precum și faptul că în sarcina societății a fost reținută ca datorată o suma cu titlu de accize, baza de calcul pentru TVA s-a modificat în sensul majorării acesteia ceea ce a condus și la recalcularea acestei taxe. În consecință, organele vamale au stabilit în mod legal că societatea contestatoare datorează și o diferență de TVA.

Nu a putut fi luat în calcul la soluționarea favorabilă a contestației, argumentul societății referitor la încadrarea eronată a produsului *“gaz lichefiat”* la art.15 lit.e din Ordonanța Guvernului nr.27/2000, așa cum a fost aceasta modificată prin Ordonanța Guvernului nr.134/2000 întrucât din verificările efectuate a rezultat că destinația gazului lichefiat a fost tocmai cea prevăzută de actul normativ invocat. De asemenea, nu a putut fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul societății conform căruia Ministerul Industriei și Comerțului și Ministerul Finanțelor Publice au emis, în

baza art.2 alin.2 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.134/2000 un tabel cu produse finite și semifabricate în care s-ar fi specificat că produsul “gaz petrolier lichefiat” nu este supus accizării. Din analiza tabelului invocat de contestatoare s-a reținut că nu produsul în general nu este supus accizării, ci numai produsul utilizat pentru acele destinații expres menționate. Tabelul invocat de societate a fost întocmit și transmis unor terțe persoane juridice și nu contestatoarei.

Având în vedere cele precizate mai înainte, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată**. Capătul de cerere privind majorările și dobânzile de întârziere a fost respins ca nemotivat.

#### **46. Schimbarea destinației bunurilor care au fost importate ca aport la capitalul social**

În baza unor convenții internaționale încheiate de Guvernul României, au fost introduse în țară o serie de utilaje destinate protecției mediului. Titularul acestui import a fost societatea «X» care a depus la biroul vamal declarația vamală de import. Pentru bunurile astfel importate aceasta a solicitat și a obținut facilitățile prevăzute de art.13, lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997. La data importului, investitorul declarat a fost asociația PAS, fapt confirmat de actul adițional la statutul societății.

Din documentele existente în copie la dosarul cauzei a rezultat însă că bunurile care au făcut obiectul importului au intrat în proprietatea contestatoarei începând cu data de 06.04.2001, dată la care între aceasta și ONUDI a fost semnat transferul de titlu de echipament. Mai mult, prin încheierea nr.... contestatoarei i s-a aprobat de către judecătorul delegat de pe lângă Registrul Comerțului, diminuarea capitalului social cu contravaloarea bunurilor care au făcut obiectul importului menționat în declarația vamală de import din anul 1998.

Prin procesul verbal încheiat în 2003, organele vamale au constatat că prin încheiere de ședință, judecătorul delegat a aprobat majorarea capitalului social și modificarea structurii acționariatului, astfel că la data importului investitorul declarat a fost asociația PAS, ceea ce presupunea, în conformitate cu legislația în vigoare la momentul respectiv, că echipamentele declarate ca aport în natură la capitalul social al contestatoarei să fi fost deținute cu titlu de proprietate de către această asociație. Totuși, din documentele puse la dispoziție de societatea verificată, organele vamale au stabilit că până la data de 05.04.2001 echipamentele importate au fost în proprietatea United Nations Industrial Development Organization (ONUDI), dată la care între aceasta organizație și societatea contestatoare a fost semnat actul prin care s-a transferat dreptul de proprietate asupra echipamentelor importate. Mai mult, în data de 23.09.2002, printr-un act adițional la statutul societății „X” s-a consemnat diminuarea capitalului social al acestei societăți prin retragerea utilajelor primite cu titlu gratuit de la ONUDI, fapt menționat și în încheierea judecătorului delegat, astfel că bunurile pentru care s-au solicitat și obținut facilități vamale nu au rămas în capitalul social în termenul de prescripție prevăzut de Codul vamal al României. Față de cele de mai sus, organele vamale au stabilit că la data depunerii declarației vamale de import (19.08.1998) nu au fost respectate condițiile prevăzute de art. 13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, astfel că s-a impus recalcularea datoriei vamale, stabilindu-se în sarcina

societății ca fiind datorată o diferență de taxe vamale și o diferență de TVA pentru care au fost calculate majorări de întârziere (dobânzi) precum și penalități.

Prin contestația formulată, societatea a arătat că nu a solicitat din proprie inițiativă importul utilajelor menționate în declarația vamală de import, revenindui doar obligația de a da curs unor acorduri internaționale semnate de Guvernul României, pentru protejarea mediului înconjurător. Pentru facilitarea derulării formalităților vamale, contestatoarea a decis primirea acestora ca aport în natură la capitalul social, fapt sugerat și prin adresele primite în 1998 de la Ministerul Finanțelor și de la direcția regională vamală, anexate în copie la dosarul cauzei. În opinia contestatoarei, la data depunerii declarației vamale au fost respectate condițiile prevăzute de art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997. De asemenea, contestatoarea a precizat că la data efectuării controlului situația utilajelor fusese clarificată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.165/2001 prin care s-a acordat scutire de la plata drepturilor vamale de import pentru echipamentele destinate protecției mediului. Societatea a mai arătat că deși Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.165/2001 a intrat în vigoare ulterior efectuării importului, aceasta se referea indiscutabil la utilaje primite în anul 1998, fapt confirmat și din Nota de fundamentare care a stat la baza emiterii ordonanței, iar ca urmare a faptului că importul a fost realizat în 1998, nu a fost necesară nici emiterea unei licențe de import.

Contestatoarea a susținut că în speță nu erau aplicabile prevederile art.4 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.92/1997, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.94/1998 deoarece utilajele nu au fost înstrăinate ci doar au fost scoase din capitalul social, fiind evidențiate în patrimoniul societății. De asemenea, prin adresa înregistrată la direcția regională vamală societatea, în completarea contestației, a precizat că majorările pentru neplata la termen a TVA au fost stabilite eronat deoarece, dacă această taxă ar fi fost achitată la termenul invocat de organul de control, era compensată prin diminuarea TVA colectată.

Așadar, **cauza supusă soluționării a fost dacă societatea contestatoare mai putea beneficia de facilitățile instituite prin art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 în condițiile în care bunurile care au făcut obiectul acestor facilități nu au fost menținute în capitalul social o perioadă de cel puțin cinci ani de la data importului, termen general de prescriere al creanțelor bugetare.**

În drept la art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe prevedea:

*“Investitorii beneficiază de următoarele facilități:*

*a) importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată.”*

În consecință, la momentul importului, mărfurile care au făcut obiectul declarației vamale de import au beneficiat de facilitățile prevăzute la art.13 lit. a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 pentru motivul că au fost declarate ca având destinația de aport la capitalul social.

S-a reținut că în urma solicitării contestatoarei și în temeiul încheierii de la Oficiul Registrului Comerțului Cluj a fost înregistrat în data de 04.10.2002 certificatul de înscriere de mențiuni, document opozabil terților prin care societatea și-a diminuat

capitalul social ca urmare a retragerii din capital a utilajelor primite cu titlu gratuit de la ONUDI. Astfel, urmare acestei modificări, a fost schimbată destinația inițială a utilajelor, aceea de aport la capitalul social, destinație pentru care s-au solicitat și s-au obținut facilități vamale în temeiul art.13 lit.a din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997.

Având în vedere că destinația mărfurilor importate era una din condițiile în funcție de îndeplinirea căreia se acorda facilitățile, s-a reținut că schimbarea destinației de aport la capitalul social al mărfurilor importate într-un interval mai mic de cinci ani de la data înregistrării declarației vamale de import, a dat dreptul organelor de control vamal ca, în temeiul art. 61 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, să constate că importatorul a schimbat destinația declarată la momentul introducerii mărfurilor în țară sub regim de import cu facilități.

În consecință, în speță au fost aplicabile dispozițiile art.144 lit.b din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, care prevedeau că datoria vamală ia naștere și prin *“neîndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite prin regimul vamal sub care au fost plasate mărfurile”* coroborate cu prevederile alin.2 ale aceluiași articol.

Având în vedere aspectele de mai sus, organele vamale au stabilit în mod legal în sarcina societății diferența de taxe vamale și de TVA, drept pentru care contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Nu a putut fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, pretenția contestatoarei de a-i fi aplicate prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.165/2001 deoarece la data efectuării importului, respectiv 19.08.1998, dată la care a fost depusă declarația vamală de import, acest act normativ nu era în vigoare, fiind publicat în Monitorul Oficial doar în data de 18.12.2001. Nu a putut fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația societății conform căreia prin adresa a Ministerului Finanțelor i-a fost sugerată modalitatea de import prin care putea fi scutită de plata drepturilor vamale deoarece în aceasta adresă s-a precizat de fapt că Legea protecției mediului nr.137/1995 nu reprezenta temeiul legal pentru acordarea facilităților solicitate, menționându-se, totodată, că numai în măsura în care s-ar fi încadrat în prevederile art.13 lit.a) și b) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, contestatoarea ar fi putut beneficia de facilitățile vamale prevăzute de acest act normativ.

În ceea ce privește sumele reprezentând majorări de întârziere și dobânzi precum și penalități aferente diferenței de taxe vamale și TVA, contestatoarea nu și-a motivat contestația în ce privește aceste capete de cerere, respectiv nu a invocat în ce constau pretensele erori ale organelor de control la determinarea cuantumului acestor majorări (dobânzi) de întârziere și penalități, motiv pentru care **contestația a fost respinsă ca nemotivată.**

#### **47. Schimbarea prin închiriere a destinației bunurilor importate**

Societatea „X” a importat în anul 1997 echipamente, mașini și utilaje necesare desfășurării obiectului de activitate al societății, achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin. Bunurile au fost importate în exceptare de la plata taxelor vamale în conformitate cu prevederile 12 din Legea nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine,

republicată. Aceste echipamente au fost utilizate de societate până la data de 31.12.2000 în activitatea de producție și ambalare a produselor alimentare. La data de 19.12.2000, societatea „X” a încheiat cu un terț un contract care a intrat în vigoare la data de 01.01.2001, prin care prima societate închiria celei de-a doua activele de producție și subînchiria *“dreptul de a produce, distribui, comercializa și vinde produsele”*, societatea „X” încetând activitatea de producție.

Societatea contestatoare și-a modificat Actul Constitutiv prin lărgirea obiectului de activitate, în sensul includerii activităților de închiriere a mijloacelor de transport, mașinilor și echipamentelor, așa cum a rezultat din Certificatul de înscriere de mențiuni eliberat de Oficiul Registrului Comerțului.

Prin procesul verbal întocmit de reprezentanții direcției de supraveghere vamală și luptă împotriva fraudelor vamale din cadrul direcției generale a vămilor, s-a constatat că în conformitate cu prevederile art. 71, art. 144 pct.1 lit. b și ale art. 144 pct.2 din Legea nr. 141/1997, pentru aceste importuri s-a născut o datorie vamală ca urmare a utilizării echipamentelor în alte scopuri decât cele stabilite pentru a beneficia de exceptări de la plata taxelor vamale. De asemenea, organul de control a mai precizat că la data acordării facilităților, societatea nu avea înscrisă în obiectul de activitate închirierea mijloacelor de producție. Prin urmare în sarcina contestatoarei a fost stabilită de plată o datorie vamală reprezentând taxe vamale, TVA și majorările și penalitățile aferente.

În motivarea contestației, petiționara a arătat că, în mod greșit organele vamale au stabilit că închirierea utilajelor destinate producerii și ambalării produselor alimentare către o societate terță echivalează cu folosirea utilajelor în alte scopuri decât cele stabilite pentru a beneficia de facilitățile prevăzute la art. 12 din Legea nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, modificată și completată prin Legea nr. 57/1993.

Contestatoarea a menționat că a utilizat până la data de 31.12.2000, mașinile și utilajele importate în exceptare de la plata taxelor vamale conform art. 12 din Legea nr. 35/1991, în scopul desfășurării activității de producție și ambalare a produselor alimentare. De asemenea, societatea a arătat că și-a modificat actul constitutiv prin lărgirea obiectului de activitate, în sensul includerii activităților de închiriere a mijloacelor de transport, mașinilor și echipamentelor, conform Certificatului de înscriere de mențiuni eliberat de Oficiul Registrului Comerțului al Municipiului. Societatea contestatoare a precizat că prin licențierea către societatea terță a dreptului de a produce și comercializa produsele alimentare nu mai era îndreptățită să folosească în continuare echipamentele importate afectate acestei activități. În consecință, tocmai în vederea păstrării destinației acestora echipamentele au fost închiriate către societatea terță unde continua să fie utilizate pentru producerea și ambalarea produselor alimentare sub licență. Contestatoarea a mai arătat că a utilizat fără întrerupere utilajele importate în exceptare de la plata taxelor vamale pentru realizarea activităților cuprinse în obiectul sau de activitate și a respectat întocmai destinația pentru care utilajele au beneficiat de exceptare de la plata taxelor vamale în baza art. 12 din Legea nr. 35/1991, respectiv aceea de a fi necesare investiției. De asemenea, societatea a susținut în contestație că organele vamale în mod nelegal au făcut aplicațiunea art. 144 pct. 1 lit b din Legea nr. 141/1997, întrucât potrivit art. 69 din Legea nr. 141/1997, *“prin lege se stabilesc cazurile în care, din motive și împrejurări speciale, se acordă scutiri de drepturi la importul de mărfuri”*, iar motivele și împrejurările speciale la care se referă Legea nr. 141/1997 sunt cele impuse de Legea nr. 35/1991 și pe care le-a respectat în totalitate. Pentru acest motiv

contestatoarea a arătat că a respectat condițiile prevăzute la art. 12 din Legea nr. 35/1991, iar legiuitorul nu a impus alte condiții referitoare la utilizarea acestor utilaje ulterior importului, cum ar fi de exemplu stabilirea unui termen de păstrare a acestor bunuri, iar destinația acestor bunuri nu a fost schimbată din 1997 fiind folosite în mod exclusiv în activitatea de producție și ambalare a produselor alimentare.

De asemenea, contestatoarea a mai arătat că în situația în care Legea nr. 35/1991 nu face referire la condiții specifice privitoare la schimbarea destinației bunurilor importate cu facilități vamale, respectiv la măsuri speciale care ar fi fost aplicabile în acest caz, interpretarea dată de organul de control Legii nr. 141/1997 nu corespunde intenției legiuitorului, închirierea utilajelor neputând fi asimilată unei schimbări de destinație a bunurilor importate care au beneficiat de facilități vamale întrucât ele nu au ieșit niciodată din patrimoniul societății ci au continuat să fie folosite într-o activitate conforma cu actul constitutiv al societății, așa cum a fost modificat în data de 06.12.2000. Contestatoarea a mai susținut că organul de control, în mod abuziv, a stabilit de plată în sarcina să majorări de întârziere aferente taxelor vamale deoarece art. 61 din Legea nr. 141/1997 prevede că suportarea de majorări de întârziere intervine numai în cazul în care titularul operațiunii comerciale nu plătește diferența constatată ca urmare a controlului ulterior în termen de 7 zile de la data comunicării.

Prin urmare, în baza susținerilor prezentate mai sus societatea contestatoare a solicitat admiterea contestației și anularea procesului verbal.

Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum și actele normative în vigoare, invocate de contestatoare și de organele de control, **cauza supusă soluționării a fost dacă prin închirierea bunurilor importate în exceptare de la plata taxelor vamale, contestatoare a schimbat destinația declarată la importul mărfurilor, respectiv echipamente necesare investiției, achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin.**

În drept, art. 12 din Legea nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, preciza:

*“Mașinile, utilajele, instalațiile, echipamentele, mijloacele de transport și orice alte bunuri din import necesare investiției, constituite ca aport în natură sau achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori la majorarea acestuia, sunt exceptate de la plata taxelor vamale.”*

Condițiile prevăzute de art. 12 din Legea nr. 35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată, respectiv că echipamentele și utilajele importate să fie necesare investiției și să fie achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori la majorarea acestuia erau întrunite și în situația închirierii utilajelor, legiuitorul neimpunând alte condiții referitoare la utilizarea acestor utilaje ulterior importului lor. De asemenea, s-a reținut că echipamentele și utilajele importate au fost utilizate de la momentul importului până la data de 31.12.2000 cât și ulterior acestei date în scopurile stabilite pentru a beneficia de exceptare de la plata taxelor vamale, locatarul folosind aceste bunuri în același scop ca și locatorul, respectiv producerea și ambalarea produselor alimentare.

Referitor la stabilirea de către organele vamale a drepturilor vamale datorate de societatea contestatoare în baza prevederilor art. 144 pct.1 lit. b din Legea nr.141/1997 privind Codul Vamal al României, pentru *“neîndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite*



*prin regimul vamal sub care au fost plasate*”, aceasta măsură nu a fost legal aplicată, întrucât echipamentele importate au rămas în proprietatea societății care a obținut și înregistrat venituri din închirierea respectivelor echipamente, activitate înscrisă în actul constitutiv al societății, așa cum a fost modificat în data de 06.12.2000.

Referitor la invocarea de către organul de control a prevederilor art. 71 din Legea nr. 141/199 care stipulează că *“importatorii sau beneficiarii importului de mărfuri destinate unei anumite utilizări, în cazul în care, ulterior declarației vamale, schimbă utilizarea mărfii, sunt obligați să înștiințeze înainte autoritatea vamală, care va aplica regimul tarifar vamal corespunzător noii utilizări”*, s-a reținut că închirierea utilajelor nu poate fi asimilată unei schimbări de destinație a bunurilor importate care au beneficiat de facilități vamale, întrucât acordarea facilităților a fost condiționată de achiziționarea bunurilor din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social. Mai mult ele nu au ieșit din patrimoniul societății, ci au coninuat să fie folosite de locatar în activitatea de producție, societatea contestatoare obținând venituri din închirierea acestora.

În consecință, **contestația** formulată de societatea «X» reprezentând drepturi vamale stabilite prin procesul verbal întocmit de reprezentanții direcția de supraveghere vamală și luptă împotriva fraudelor vamale din cadrul direcției generale a vămilor **a fost admisă**.

În ceea ce privește majorările de întârziere, acestea au reprezentat măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei nu s-a reținut ca datorat debitul reprezentând drepturi vamale, aceasta nu a datorat nici majorările de întârziere aferente conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, drept pentru care **contestația a fost admisă** și pentru aceasta sumă.

#### **48. Schimbarea destinației bunurilor importate cu facilități prin exportul acestora sau neutilizarea în producția proprie**

Organele vamale au constatat în urma verificării efectuate la societatea „X”, că aceasta a importat în anul 1999 un utilaj industrial pentru care a beneficiat de facilitățile vamale prevăzute de art.10 alin.1 lit.b, respectiv de scutire la plata taxelor vamale. Ulterior, din documentele puse la dispoziție, a reieșit că societatea a depus declarația vamală prin care utilajul a fost exportat, contravaloarea utilajului fiind achitată de cumpărător în avans. Deoarece prin exportul utilajului a fost schimbată destinația inițială a bunului, conform art.394 din Regulamentul vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1114/2001, organele vamale au stabilit că societatea datora drepturi vamale cu titlu de taxe vamale, de comision vamal și T.V.A. De asemenea, au fost calculate majorări de întârziere aferente T.V.A.

Organele vamale au stabilit că în anii 1999 și 2000 societatea a importat cărămizi refractare pentru căptușirea cuptoarelor, beneficiind de facilitățile prevăzute de art.10 alin.1 lit. d din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, respectiv de reducerea cu 50% a taxelor vamale. Având în vedere că aceste mărfuri nu s-au încadrat în prevederile normative invocate, nefiind folosite în producția proprie, întrucât nu se regăseau în rețeta de fabricație a produselor finite obținute, organele vamale au stabilit că societatea a beneficiat în mod eronat de aceste facilități, drept pentru care au calculat în

sarcina acesteia diferențe de drepturi vamale cu titlu de taxe vamale și T.V.A. Pentru diferența de T.V.A. au fost calculate majorări de întârziere.

În contestație, societatea a arătat că a importat utilajul industrial în anul 1999, iar în baza certificatului de investitor a beneficiat de facilitățile prevăzute de art.10 lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România. Deoarece utilajul a fost folosit pentru modernizarea producției, contestatoarea a considerat că a beneficiat în mod legal de facilitățile prevăzute în actul normativ menționat. Ulterior, utilajul nu a mai putut fi utilizat în condițiile în care a fost importat, astfel că societatea a exportat bunul respectiv fără a-i mai da o altă utilizare pe teritoriul României. În susținerea cauzei, contestatoarea a mai menționat faptul că nici Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, nici Codul vamal sau Regulamentul vamal nu au impus condiții ulterioare suplimentare referitoare la termenul de pastrare. De asemenea, societatea a considerat că art.71 din Codul vamal, articol de lege invocat de organele de control ca temei al aplicării sancțiunilor nu este incident cauzei deoarece acesta era aplicabil exclusiv importurilor ori noua destinație data utilajului a fost exportul. Astfel, noua utilizare fiind exportul, organele de control aveau obligația să aplice prevederile art.83 din Codul vamal, care precizează faptul că la exportul de mărfuri nu se încasează taxe vamale, astfel că pretențiile organelor de control nu au fost fundamentate pe text de lege.

În concluzie, societatea a susținut că organele vamale au aplicat în mod eronat operațiunii de export prevederile art. 71 din Codul vamal care se referă la import și ca, în consecință nu datorează drepturile vamale și majorările de întârziere aferente T.V.A. așa cum au fost acestea stabilite prin actul de control ce a făcut obiectul contestației.

Referitor la importurile de cărămizi refractare, contestatoarea a precizat că acestea s-au realizat începând cu anul 1998, bunurile respective fiind utilizate la căptușirea cuptoarelor de ciment. În baza prevederilor art.10 lit.d din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 și a certificatului de investitor societatea a beneficiat de facilități vamale. Contestatoarea a considerat că organele vamale au interpretat în sens restrictiv prevederile normelor legale, deoarece au inclus în categoria importurilor cărora li se acorda facilități doar acele bunuri care *“intră în rețeta de fabricație a produsului finit rezultat în urma producției proprii.”*

Având în vedere susținerile de mai sus contestatoarea a solicitat anularea datoriei vamale puse în sarcina.

Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, o primă **cauză supusă soluționării a fost dacă pentru utilajul industrial, importat în regim de scutire la plata taxelor vamale, societatea mai putea beneficia de facilitățile acordate în temeiul art.10 alin.1 lit.b din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 în cazul în care, ulterior importului acest utilaj a fost exportat.**

În drept, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România prevedea la art.10 alin.1 lit.b următoarele facilități:

*“scutirea de taxe vamale și de taxa pe valoarea adăugată pentru echipamente, mașini, utilaje și instalații necesare modernizării producției proprii sau asigurării protecției mediului pentru o perioadă de 8 ani de la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare a acțiunilor și reducerea lor cu 50% pentru o perioadă suplimentară*

de 2 ani pentru aceeași categorie de produse”

Referitor la schimbarea destinației bunului la art.71 din Legea nr.141/1997 privind codul vamal se precizează că:

*“Importatorii sau beneficiarii importului de mărfuri destinate unei anumite utilizări, în cazul în care, ulterior declarației vamale, schimbă utilizarea mărfii, sunt obligați să înștiințeze înaintea autoritatea vamală, care va aplica regimul tarifar vamal corespunzător noii utilizări.”*

În același sens la art.394 alin.2 din Regulamentul de plicare a Codului vamal al României, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1114/2001 se prevede că:

*“În cazul în care mărfurile urmează să fie utilizate în alte scopuri decât destinația declarată sau autoritatea vamală constată că au fost utilizate în alte scopuri, sunt aplicabile prevederile art. 71 din Codul vamal al României. Elementele de taxare în baza cărora se calculează drepturile de import sunt cele în vigoare la data schimbării destinației, valoarea în vamă fiind cea declarată la data importului. Încasarea drepturilor de import se face în baza procesului-verbal de control sau, după caz, a actului constatator întocmit de autoritatea vamală.”*

La alin.3 din același act normativ se precizează:

*“Dacă mărfurile importate nu au putut fi utilizate pentru destinația declarată din motive justificate, datorate importatorului sau mărfurilor, restituirea acestora expeditorului inițial sau distrugerea sub control vamal, potrivit legii, nu se consideră schimbare a destinației în sensul art. 71 din Codul vamal al României și nu se datorează drepturi de import. Dacă mărfurile au fost sau nu au fost utilizate potrivit scopului declarat și apoi au fost vândute în vederea exportului, se consideră schimbare de destinație și se încasează drepturile de import potrivit prevederilor alin. (2).”*

În ceea ce privește exportul, art.83 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României prevede:

*“La exportul de mărfuri nu se încasează taxe vamale.”*

Față de prevederile prezentate mai sus s-a reținut că utilajul nu a mai fost utilizat de către contestatoare la prelucrarea materiilor prime necesare realizării producției proprii, ci a fost vândut unui partener extern, altul decât cel de la care s-a realizat importul inițial. Astfel, prin vânzarea acestuia la export, cu toate că destinația bunului importat în regim de scutire la plata taxelor vamale a fost schimbată, societății îi erau aplicabile prevederile art.83 din Legea nr.141/1997, care stipulează, în mod expres, scutirea de taxe vamale, nefacând nici o distincție referitoare la natura sau proveniența bunurilor care au făcut obiectul exportului.

Având în vedere aceste aspecte **contestația societății a fost admisă** pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește importul de cărămizi refractare **cauza supusă soluționării a fost dacă pentru aceste bunuri societatea putea beneficia de facilitățile prevăzute la art.10, alin.1, lit.d din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, în condițiile în care aceste mărfuri nu s-au regăsit în rețeta de fabricație a produselor finite.**

În drept, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, act normativ în vigoare la data realizării importurilor prevedea la art.10 următoarele:

*“Societățile comerciale care se încadrează în prevederile art. 9 beneficiază de următoarele facilități:*

Î...ș d) *reducerea cu 50% a taxelor vamale pe o perioadă de 4 ani de la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare de acțiuni cu Fondul Proprietății de Stat, pentru materiile prime, materialele pentru producție, materialele consumabile, piesele de schimb și/sau componentele importate, necesare realizării producției proprii, a căror contravaloare este achitată din surse proprii, atrase sau împrumutate din străinătate*”

Înțelesul sintagmei producție proprie a fost explicat prin Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.31/1997 privind regimul investițiilor străine în România, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.928/1997, care la pct.3 preciza că:

*“În sensul ordonanței, prin producție proprie se înțelege procesul de prelucrare sau transformare a unor bunuri în cadrul unității de producție a societății comerciale cu capital străin, persoană juridică română, în vederea obținerii unor semifabricate, componente sau produse finite cu caracteristici fizice, chimice sau tehnico-funcționale distincte față de bunurile prelucrate sau transformate. Se consideră producție proprie și activitatea de asamblare a componentelor astfel obținute, precum și asamblarea acestora, împreună cu componente dobândite de la terți.”*

Față de cele de mai sus s-a reținut că materialul refractar importat nu a intrat în procesul de producție proprie, cărămizile refractare nesuferind procese de transformare în alte produse cu caracteristici chimice, fizice sau tehnico-funcționale distincte față de produsul inițial. La sfârșitul unui ciclu tehnologic de fabricație aceste cărămizi se regăsesc în aceeași stare, asupra lor manifestându-se, eventual, fenomenul de uzură care va conduce în final la refacerea căptușirii cuptoarelor pentru obținerea cimentului. Având în vedere aceste aspecte, în mod legal organele vamale au stabilit că pentru caramizile refractare importate societatea nu beneficiază de facilitățile prevăzute la art.10, alin.1, lit.d din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.31/1997, calculând în sarcina contestatoarei debite de natura drepturilor vamale, motiv pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată** atât pentru drepturile vamale cât și pentru majorările de întârziere.

#### **49. Schimbarea destinației prin vânzarea la intern a unui bun care a fost importat ca aport la capitalul social**

În perioada 1998 - 1999 societatea «X» a importat mașini și echipamente care, așa cum a rezultat din declarațiile pe proprie răspundere, au reprezentat aport în natură la capitalul social, destinate realizării obiectului de activitate. Aceste bunuri au fost încadrate la poziția tarifară 84.38.80.91, aplicându-li-se prevederile art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, beneficiind de scutire la plata drepturilor vamale, deoarece au constituit aport în natură la capitalul social. În baza unui contract de vânzare - cumpărare încheiat între societatea «X» și o altă societate, o parte din aceste mașini și echipamente au fost vândute, emițându-se totodată și o factură fiscală.

Prin procesul verbal de control, organele de specialitate din cadrul direcției de supraveghere vamală și luptă împotriva fraudelor vamale, au constatat că, în conformitate cu prevederile art.71 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, societatea avea obligația ca înainte de înstrăinarea bunurilor să înștiințeze autoritatea vamală pentru aplicarea tarifului vamal corespunzător noii utilizări. Având în vedere cele de mai sus,

organele de control au stabilit că, în conformitate cu prevederile art.144, lit.c din Legea nr.141/1997 a luat naștere o datorie vamală, reprezentând taxe vamale, T.V.A și majorări de întârziere.

Prin contestația îndreptată împotriva procesului verbal, petenta a arătat că organele de control au reținut incorect faptul că societatea a importat mașini și echipamente pentru producție, destinate punerii în funcțiune a unui obiectiv de investiții. În realitate, așa cum a rezultat și din declarațiile pe proprie răspundere, importurile au constat în bunuri mobile aduse ca aport în natură la capitalul social, necesare pentru realizarea obiectului de activitate. De asemenea, societatea a precizat ca obiectul contractului de vânzare - cumpărare din data de 10.02.2000 la constituit fabrica de alcool, proprietate a societății, fabrica în care au fost încorporate și o parte din mașinile și utilajele importate, cărora li s-a aplicat regimul vamal prevăzut de art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, iar nu numai o parte din utilajele și echipamentele importate, așa cum eronat au menționat organele de control. În concluzie, interpretarea eronată atât a declarațiilor date pe propria răspundere, cât și a vânzării fabricii, menționată în procesul verbal contestat, ar fi creat confuzie în ceea ce privește normele vamale aplicabile vânzării fabricii, în integralitatea sa. Petenta a mai arătat că aceasta interpretare a condus la reținerea în sarcina societății a încălcării prevederilor art.71 din Legea nr.141/1997. De asemenea, contestatoarea a mai susținut că organele de control ar fi făcut confuzie între înstrăinarea unei fabrici "*în toată complexitatea acesteia*" și schimbarea destinației unor componente importate încorporate în acea fabrică.

Contestatoarea a mai menționat că nu a existat nici o prevedere legală care să condiționeze înstrăinarea unei fabrici, în măsura în care în aceasta erau încorporate și bunuri importate în condițiile art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, de anunțarea autorității vamale pentru aplicarea unui alt regim vamal. De asemenea, a mai arătat că Normele metodologice date în aplicarea acestei ordonanțe făceau referire numai la înstrăinarea bunurilor individuale importate, nu și a unei fabrici care a încorporat acele bunuri individuale importate.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea datorează această diferență stabilită în sarcina să de organele de specialitate, în condițiile în care bunurile importate au fost scutite de plata taxelor vamale și a altor drepturi vamale, deoarece au constituit aport în natură la capitalul social, dar au facut, ulterior, obiectul unui contract de vânzare cumpărare.**

În drept, art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997 privind stimularea investițiilor directe, cu modificările ulterioare, prevedea:

*"Investitorii beneficiază de următoarele facilități:*

*a) importul de bunuri mobile, corporale sau/și necorporale, care constituie aport în natură la capitalul social al unei societăți comerciale sau reprezintă contribuția la o asociație în participațiune ori la o asociație familială, necesară pentru realizarea obiectului de activitate, este exceptat de la plata taxelor vamale și de la plata taxelor pe valoarea adăugată; î...ș"*

În ceea ce privește obligațiile importatorilor care au beneficiat de facilități vamale, art.71 din Legea nr.147/1997 privind Codul vamal al României prevede:

*"Importatorii sau beneficiarii importului de mărfuri destinate unei anumite utilizări, în cazul în care, ulterior declarației vamale, schimbă utilizarea mărfii, sunt obligați să înștiințeze înaintea autoritatea vamală, care va aplica regimul tarifar vamal*

*corespunzător noii utilizări.”*

Având în vedere cele de mai sus s-a reținut că societatea contestatoare, prin vânzare, a schimbat destinația bunurilor importate, considerate la data realizării importurilor ca fiind aport în natură la capitalul social, cărora le-au fost aplicate prevederile art.13 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.92/1997, fiind scutite de plata drepturilor vamale. În urma înstrăinării acestor bunuri prin vânzare, contestatoarea avea obligația să înștiințeze organele vamale care urmau să aplice regimul vamal aferent noii utilizări. Așa cum se precizează la art.144 din Legea nr.141/1997, datoria vamală ia naștere de la data utilizării bunurilor în alte scopuri decât cele stabilite la acordarea facilităților. Astfel, începând cu data de 03.04.2000, așa cum a rezultat din factură, pentru bunurile înscrise în acest document, care la momentul importului au beneficiat de scutire la plata drepturilor vamale, a luat naștere o astfel de datorie, drept pentru care s-a reținut că organele vamale au calculat în mod legal în sarcina contestatoarei diferențe de taxe vamale și T.V.A.

Nu s-au reținut în soluționarea favorabilă a cauzei afirmațiile petentei conform cărora există diferențe între înstrăinarea bunurilor și schimbarea destinației acestora sau că înstrăinarea nu presupune prin ea însăși schimbarea destinației mașinilor și echipamentelor proiectate pentru o anumită utilitate. Sintagma “*schimbarea destinației bunurilor*” așa cum apare în cuprinsul actelor normative invocate nu s-a referit la destinația acestora din punct de vedere tehnologic, ci economic, care poate fi aport la capitalul social, achiziții de mijloace fixe destinate dotării sau achiziții de utilaje ce urmează să fie revândute. Așadar, nu a putut fi reținută în soluționarea cauzei nici afirmația contestatoarei potrivit căreia, prin vânzarea întregii fabrici nu s-a schimbat destinația bunurilor aduse ca aport în natură la capitalul social pentru care a beneficiat de facilități la import, deoarece prin vânzarea fabricii, care a încorporat și aceste bunuri, societatea „X” nu s-a desființat, întreg capitalul netrecând în proprietatea altei persoane juridice, astfel încât bunurile importate să constituie tot aport în natură la capitalul noii societăți, ci prin vânzarea acestor utilaje, chiar înglobate într-un tot, s-a schimbat destinația lor de aport în natură la capitalul social al societății vânzatoare, ele devenind o marfă.

Față de considerentele menționate mai sus, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

## **50. Schimbarea destinației prin pierderea calității de investiție străină a titularului regimului vamal**

Societatea comercială «X» a importat în anul 1996 un număr de 11 mașini pentru prelucrarea lemnului și un autoturism. Pentru fiecare operațiune de vămuire, importatorul a depus declarații vamale de import, în regim de scutire de taxe vamale, în conformitate cu art.12 din Legea nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991.

Prin procesul verbal de control întocmit de biroul investigații - fraudă comercială și supraveghere vamală s-a reținut că importatorul era o societate comercială cu răspundere limitată cu capital mixt, asociați fiind un cetățean străin și unul român. În anul 1999 prin act adițional autentificat asociatul străin a cesionat cetățeanului român

aportul său în natură, constituit din cele 11 mașini pentru prelucrarea lemnului și autoturismul importate în 1996. Deoarece partenerul extern a cesionat părții române aportul în natură, organul de control vamal a considerat că nu mai sunt respectate prevederile art.12 din Legea nr.57/1993 referitoare la scutirea de taxe vamale procedind în baza prevederilor art.144 lit.b) și art.148 din Legea nr.141/1997 la calculul drepturilor vamale precum și a majorărilor de întârziere aferente aportului în natură cesionat.

Prin contestația formulată, societatea «X» a solicitat anularea în întregime a obligațiilor stabilite prin procesul verbal de control susținând că mijloacele fixe importate în regim de scutire de taxe vamale au constituit aport la capitalul social, aspect dovedit prin certificatele de înscriere de mențiuni înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului. Societatea contestatoare a mai susținut că actele modificatoare ale contractului și statutului de funcționare a societății, respectiv cesiunea părților sociale nu au reprezentat o înstrăinare a bunurilor aduse ca aport în natură la formarea capitalului social, ci bunurile aportate au rămas în continuare în componența capitalului social fiind evidențiate ca atare în bilanțul contabil al societății. În opinia contestatoarei, aportul în natură se materializează prin deținerea de către asociat de părți sociale din capitalul social, părți sociale care sunt faptic, fracțiuni abstracte și egale valoric, din capitalul social al societății comerciale cu răspundere limitată, iar aceste părți sociale generează doar dreptul la dividende, dreptul de vot, în nici un caz nu conferă un drept de proprietate asupra bunurilor aportate la capitalul social. Pe cale de consecință, prin cesiunea de părți sociale asociatul cedent nu ar transmite proprietatea asupra bunurilor aportate, acestea fiind componente în patrimoniul societății, de la aportare până la eventuala dizolvare și lichidare a societății. Prin urmare contestatoarea a concluzionat că apare evident faptul că mijloacele fixe importate în regim de scutire de taxe vamale, constituit ca aport la capitalul social sunt și în prezent componente ale patrimoniului societății prin cesiunea de părți sociale neaducându-se nici o schimbare condițiilor regimului vamal sub care au fost aduse aceste bunuri în condițiile prevăzute de art.12 din Legea nr.35/1991, republicată.

Societatea a susținut pe cale de consecință, că în cazul în speță nu au aplicabilitate prevederile art.144 din Codul vamal.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea a datorat obligațiile vamale recalulate de autoritatea vamală pentru importurile de mijloace fixe efectuate în perioada august - decembrie 1996, în situația în care nu a respectat condiția stabilită prin regimul vamal sub care au fost plasate respectivele operațiuni de import.**

Potrivit dispozițiilor de la art.12 din Legea nr.57/1993 pentru modificarea și completarea Legii nr.35/1991, menținut prin art.12 din Legea nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine, republicată în Monitorul Oficial al României nr.185/02.08.1993, invocat de societatea contestatoare

*“Mașinile, utilajele, instalațiile, echipamentele, mijloacele de transport și orice alte bunuri din import necesare investiției, constituite ca aport în natură sau achiziționate din aportul în numerar al investitorului străin la capitalul social ori la majorarea acestuia, sunt exceptate de la plata taxelor vamale”.*

În raport de aceste prevederi legale s-a reținut ca societatea a deținut certificat de investitor străin în baza prevederilor Legii nr.35/1991 privind regimul investițiilor străine în România, republicată.

În adresa anexă la dosarul cauzei, Agenția Româna de Dezvoltare a comunicat Oficiului Registrului Comerțului faptul ca societatea “X” a fost scoasă din evidența

Agenției ca urmare a retragerii din societatea comercială a investitorului străin și cesionarea în întregime a părților sociale către un alt investitor”. Modificarea structurii capitalului social a fost stipulată prin actul adițional autentificat iar prin certificatul de înscriere de mențiuni eliberat de către Oficiul Registrului Comerțului, existent în copie la dosarul cauzei s-a înregistrat retragerea asociatului străin și majorarea capitalului asociatului român în conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale.

În drept, art.144 alin.1 lit.b) din Legea nr.141/1997, stipulează că:

*“Datoria vamală ia naștere în următoarele cazuri: neîndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite prin regimul vamal sub care au fost plasate”.*

Față de prevederile legale citate și împrejurarea că în interiorul termenului de prescripție de 5 ani prevăzut de art.61 din Legea nr.141/1997 societatea și-a schimbat structura acționariatului cu consecința retragerii certificatului care atesta calitatea de investitor străin, prevederile art.12 din Legea nr.35/1991, republicată, privind investițiile străine nu mai erau aplicabile importurilor de utilaje pentru prelucrarea lemnului și a autoturismului care au fost efectuate de contestatoare. În situația de fapt prin pierderea calității de investiție străină în interiorul termenului de prescripție a creanțelor bugetare, facilitățile acordate la momentul importului devenind datorie vamală din momentul schimbării destinației aportului în natură. Prin urmare, **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

#### **51. Schimbarea destinației prin înstrăinare a bunurilor din import primite ca donație**

Fundația umanitară „X” a importat 11 autoturisme, provenite din donație, pentru care a beneficiat de facilități fiscale reprezentând scutirea de la plata taxelor vamale, comisionului vamal, taxei pe valoarea adăugată și accizelor. Ulterior, cele 11 autoturisme au fost înstrăinate de reprezentantul legal al fundației. Organele de control vamal în temeiul prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.26/1993 privind tariful vamal de import al României a procedat la recalcularea obligațiilor către bugetul de stat reprezentând taxe vamale, comision vamal, accize și taxa pe valoarea adăugată.

Prin contestația depusă, semnată de noul reprezentant legal al societății care deși susține ca nu a avut nici un fel de implicare în importul celor 11 autoturisme sau în schimbarea destinației inițiale a acestora, a recunoscut implicit ca fundația datora bugetului de stat suma stabilită cu titlu de taxe vamale, comision vamal, accize și taxa pe valoare adăugată, pe care însă a contestat-o solicitând punerea acestei sume în sarcina vechii conduceri a fundației.

**Cauza supusă soluționării a fost să se stabilească dacă fundația beneficia de facilitățile fiscale ce i-au fost acordate la importul autoturismelor donate, în condițiile în care, prin înstrăinarea lor, autoturismele n-au fost folosite în scopul pentru care au fost importate.**

În drept, articolul 5 din Ordonanța Guvernului nr.26/1993 privind tariful vamal de import al României, în vigoare la data operațiunii prevede ca:

*“Este scutit de taxe vamale importul următoarelor categorii de bunuri: ajutoare și donații, cu caracter social, umanitar, cultural, sportiv, didactic, primite de organizații sau asociații nonprofit cu caracter umanitar sau cultural, ministere și alte organe ale administrației publice, syndicate și partide politice, organizații de cult, federații, asociații*



*sau cluburi sportive, instituții de învățământ, fără a fi destinate sau a fi folosite pentru subvenționarea campaniei electorale sau a unor activități ce pot constitui amenințări la siguranța națională î...ș”.*

Legiuitorul, în cadrul programului de sprijinire a activității asociațiilor nonprofit cu caracter umanitar sau cultural, a acordat facilități fiscale la importul unor categorii de bunuri, dar numai în condițiile prevăzute distinct și explicit la art. 6 din Ordonanța Guvernului nr.26/1993 privind tariful vamal de import al României, modificată prin Legea nr. 102/12.11.1994 pentru aprobarea unor ordonanțe ale Guvernului emise în baza Legii nr. 58/1993, și anume:

*“Condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca bunurile enumerate la articolul precedent să beneficieze de scutire de taxe vamale sunt:*

- să fie trimise de expeditor către destinatar fără nici un fel de obligații de plată;*
  - să nu facă obiectul unor comercializări ulterioare;*
  - să nu fie utilizate pentru prestații către terți, aducătoare de venituri;*
- .- *să fie cuprinse în patrimoniul persoanei juridice și înregistrate în evidența contabilă proprie. Bunurile scutite de taxe vamale pot fi folosite numai în scopurile pentru care au fost importate.*

*La schimbarea destinației bunurilor, importatorii sunt obligați să îndeplinească formalitățile legale privind importul mărfurilor și să achite taxele vamale de import. În acest caz, valoarea în vamă se calculează la cursul valabil în ziua constatării schimbării destinației bunurilor.*

*Organele de control financiar și ale Gărzii financiare sunt obligate să urmărească destinația dată acestor bunuri și să sesizeze organele vamale pentru luarea măsurilor ce decurg din aplicarea legii. Taxele astfel datorate se stabilesc și se urmăresc pe o perioadă de 5 ani de la data intrării în țară a bunurilor”.*

S-a reținut ca autoturismele donate fundației au făcut obiectul unor comercializări ulterioare, aspect recunoscut de contestatoare care a susținut că autoturismele au luat o altă destinație decât cea declarată organelor vamale. În aceste condiții, importatorul a pierdut dreptul de a beneficia de facilitățile vamale și fiscale acordate în baza art.5 din Ordonanța Guvernului nr.26/1993 privind tariful vamal de import al României. Prin urmare, organul de control vamal a stabilit în mod legal că pentru autoturismele primite și înstrăinate ulterior, contestatoarea nu a respectat dispozițiile art.5, drept pentru care s-a făcut aplicatiunea art.6 din Ordonanța Guvernului nr.26/1993 privind tariful vamal de import al României, aprobată și modificată prin Legea nr.102/1994. În consecință drepturile vamale reprezentând taxe vamale, comision vamal, accize, taxa pe valoarea adăugată, astfel cum au fost calculate prin anexa la procesul verbal de control sunt legal datorate.

Față de susținerea contestatoarei care transfera răspunderea în sarcina fostului președinte s-a reținut că aceasta este neîntemeiată, în cazul răspunderii fiscale fundația fiind subiectul impozabil care are obligația de a suporta sumele datorate bugetului de stat, pe care le putea recupera însă prin constituirea să ca parte civilă într-un eventual litigiu cu fostul sau angajat.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.26/1993 privind tariful vamal de import al României, aprobată și modificată prin Legea nr.102/1994, coroborate cu art.7 și art.9 din Ordonanța de

Urgență a Guvernului nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, s-a decis **respingerea contestației ca neîntemeiată.**

## **52. Stabilirea valorii în vamă utilizând cursul de schimb al valurilor necotate de BNR**

Societatea „X” a importat din Coreea de Sud, în perioada 12.02.1999-21.03.1999, o serie de echipamente de telecomunicații, pentru care la stabilirea valorii în vamă a fost declarată paritatea de 1690 WON Coreea de Sud pentru 1 USD, facturile fiind emise de o firmă coreeană exportatoare.

Prin procesul verbal încheiat de organele vamale s-a constatat că pentru importurile de utilaje efectuate, în declarațiile pentru valoarea în vamă depuse de societate, a fost înscrisă ca paritate USD/KRW valoarea de 1690 WON Coreea de Sud pentru 1 USD. Întrucât, s-a constatat că între cotația înscrisă în declarațiile pentru valoarea în vamă și cursul de schimb internațional USD/KRW, valabil la data efectuării importurilor, așa cum a fost comunicat de către Banc Post prin adresă, exista diferențe majore, organul de control a recalculat drepturile vamale de import datorate de societate. În sarcina contestatoarei au fost stabilite diferențe de drepturi vamale și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În motivarea contestației, societatea a arătat că pentru importurile efectuate în acea perioadă, valoarea în vamă a utilajelor importate a fost stabilită la paritatea de 1690 KRW pentru 1 USD, la data întocmirii declarațiilor vamale de import. Astfel, societatea a arătat că nu este de acord cu constatările organelor vamale privind diferențele între cursul de schimb KRW/USD folosit pentru întocmirea declarațiilor vamale de import care i-a fost comunicat de o bancă comercială română și cursul de schimb luat în calcul de organele de control ca fiind valabil la data efectuării importurilor, întrucât aceste cotații au avut la bază doar date informative fiind preluate cu aproximație din graficul evoluției KRW/USD pe

o anumită perioadă. În consecință, având în vedere comunicările oficiale ale organismului bancar privind paritatea USD/KRW, paritate care nu a fost contestată de organul vamal la data depunerii declarațiilor vamale de import, societatea contestatoare a mai arătat ca nu datorează diferențele de drepturi vamale majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin procesul verbal de control vamal.

În ceea ce privește diferența de drepturi vamale, **cauza supusă soluționării a reprezentat-o modul de stabilire a valorii în vamă a utilajelor importate, în condițiile în care părțile contractante au stabilit ca plata mărfurilor să se facă în WON-Coreea de Sud.**

În drept, art. 77 alin. 3 din Legea nr. 141/1997 privind Codul Vamal al României prevede:

*“Transformarea în lei a valorii în vamă se face la cursul de schimb stabilit și comunicat de Banca Națională a României.”*

Întrucât Banca Națională a României nu coteaza cursul ROL față de KRW, iar plata utilajelor importate s-a efectuat în KRW, la stabilirea valorii în vamă a acestora se transformă suma plătită în KRW în USD și apoi pe baza cursului ROL față de USD,

comunicat de Banca Națională a României se stabilește valoarea în lei a mărfurilor importate. La transformarea sumei achitată la extern din KRW în USD, se utilizează cursul oficial al KRW față de USD astfel cum este stabilit acesta de Bank of Korea, banca centrală din Coreea de Sud, și nu cursul de vânzare, respectiv cumpărare practicat de băncile comerciale din România care este stabilit în funcție de politica acestora pe piață.

Prin adresa, aflată în copie la dosar, Banca Națională a României-Direcția operațiuni de piață, a transmis lista mediilor lunare a cotațiilor KRW/USD ale băncii centrale a Coreei, Bank of Korea, precum și nivelul cotațiilor de închidere a KRW (pe zile) din perioada efectuării importurilor, date furnizate de serviciul de informații financiare Bloomberg, de unde a rezultat un curs mediu de 1200 KRW/1 USD, același cu cel folosit de organul vamal la recalcularea drepturilor vamale.

Referitor la susținerea contestatoarei că paritatea de 1690 KRW pentru 1 USD folosită pentru declararea valorii în vamă a utilajelor importate i-a fost furnizată de o banca comercială română, iar cotațiile folosite de organul vamal ar fi avut la bază doar date informative fiind preluate cu aproximație din graficul evoluției USD/KRW pe o anumită perioadă, aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece a fost contrazisă de datele furnizate de Banca Națională a României în calitatea să de autoritate în domeniul bancar. Mai mult, cursurile de schimb USD/KRW stabilite de organul de control vamal, valabile la data efectuării importurilor erau identice cu cele obținute prin accesarea site-ului Internet al Korea Exchange Bank precum și cu cele comunicate de Banca Națională a României.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația petentei conform căreia paritatea folosită de societate la declararea valorii în vamă nu a fost contestată de organul vamal la data depunerii declarațiilor vamale de import, întrucât, declarația vamală nu-și modifică natură juridică chiar dacă a fost confirmată de organul vamal, potrivit art. 3 lit. s din Legea nr. 141/1997 care prevede că, declarație vamală este *“actul unilateral cu caracter public, prin care o persoană manifestă, în formele și în modalitățile prevăzute în reglementările vamale, voința de a plasa mărfurile sub un regim vamal determinat”* și ale art. 40 din Hotărârea Guvernului nr.1114/2001 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României *“declarația vamală în detaliu, semnată de importator, de exportator sau de reprezentantul acestuia are valoarea unei declarații pe proprie răspundere a acestuia în ceea ce privește: a) exactitatea datelor înscrise în declarația vamală.”*

În aceste condiții, în mod legal organele vamale au stabilit de plată în sarcina societății suma reprezentând diferența de drepturi vamale ca urmare a recalculării valorii mărfurilor importate pe baza cursului oficial al KRW față de USD și majorările de întârziere aferente, motiv pentru care **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.**

Prin acțiunea înregistrată la Curtea Supremă de Justiție reclamanta a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Finanțelor Publice, Direcția Generală a Vămirilor anularea deciziei de soluționare a contestației și a procesului verbal de control

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, în mod nelegal, pârâtele au stabilit și menținut în sarcina să obligația de plată a unei diferențe de impozit pe profit și TVA care este incorectă, provenind dintr-o diferență de curs de schimb valutar între moneda coreeană KRW și leul românesc. Întrucât această monedă nu era inclusă în lista cursurilor

de referință publicate de B.N.R., în vederea stabilirii valorii în vamă a mărfurilor importate, s-a determinat cursul de schimb KRW/LEU utilizând cursul de schimb KRW/USD transmis de Banc Post SA și cursul de schimb ROL/USD comunicat de B.N.R., aferent datelor la care s-au realizat importurile.

Curtea de Apel „X”- Secția de contencios administrativ, prin sentința civilă a admis acțiunea, a anulat decizia Ministerului Finanțelor Publice și procesul verbal de control.

Motivându-și soluția, prima instanță a reținut că reclamanta a folosit cotația comunicată oficial de bănci autorizate, modificarea ulterioară a poziției celor două bănci nefiindu-i imputabilă societății. Împotriva sentinței au declarat recurs, în termen legal, atât pârâțul Ministerul Finanțelor Publice, cât și pârâta Direcția Generală a Vămilelor.

În susținerea recursurilor, pârâții au învederat, în esență, nelegalitatea sentinței, instanța încălcând dispozițiile art. 3, lit.s din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României și ale art.40 din Hotărârea Guvernului nr.626/1997 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României. În plus, recurenta pârâtă Direcția Generală a Vămilelor a criticat hotărârea instanței fondului și pentru motivul prevăzut de dispozițiile art.304 pct.7 din Codul de procedură civilă, arătând că aceasta cuprinde motive străine de natura pricinii.

Analizând motivele de casare invocate, în raport cu actele și lucrările dosarului, precum și de dispozițiile normative incidente, instanța Supremă a constatat că recursurile sunt nefondate. Judecând fondul pricinii și pronunțând sentința atacată, instanța de fond nu a încălcat nici dispozițiile Codului vamal și nici pe cele ale Regulamentului de aplicare a acestuia. Într-adevăr, completând declarația vamală, societatea intimată reclamantă și-a asumat responsabilitatea pentru corecta declarare a valorii în vamă, însoțind-o de documentele justificative cerute de lege. Intimata reclamantă a utilizat pentru completarea declarației vamale și stabilirea valorii mărfii în vamă, relațiile comunicate de către Banc Post SA, care stabilea o paritate de 1690 KRW pentru 1 USD. Faptul că, la doi ani după aceea, aceeași bancă transmite o altă cotație KRW/USD, respectiv 1200 KRW pentru 1 USD, confirmată de B.N.R. la un moment dat, nu este de natură să determine aprecierea că declarația vamală ar cuprinde date inexacte și că valoarea declarată în vamă s-ar fi stabilit incorect. Prin urmare, datele comunicate în prima adresă de către Banc Post SA nu puteau fi cenzurate de societatea intimată care le-a utilizat ca pe niște relații oficiale transmise de o instituție competentă. Revenirea ulterioară asupra acestor relații nu numai că nu îi este imputabilă intimatei, dar nici nu se pot reține ca fiind corecte datele din a doua adresă, întrucât nu există nici un criteriu legal, obiectiv de apreciere a acestora.

Așadar, curtea Supremă a considerat ca în mod corect prima instanță a reținut că nu se poate angaja răspunderea reclamantei urmare unor fluctuații de cotații valutare comunicate la interval de timp de aceeași instituție bancară. Nu poate fi reținut ca fondat nici motivul de casare privind invocarea unor motive străine de natura pricinii în considerentele sentinței.

Este de necontestat că, în conformitate cu dispozițiile art.61 alin.3 din Legea nr.141/1997, autoritatea vamală poate lua măsuri de completare a taxelor vamale în cazul în care constată că, datorită unor date cuprinse în declarația vamală, s-au încălcat reglementările legale. Apreciind că datele comunicate prima dată de bancă și folosite la completarea declarației vamale sunt mai veridice decât cele ulterioare și că aceasta nu

putea reveni asupra afirmațiilor dovedite, instanța nu a reținut un motiv străin de natura pricinii, întrucât tocmai corectitudinea acestor relații e în discuție.

Având în vedere că instanța de fond a pronunțat o soluție reținând exact situația de fapt dedusă judecății și aplicând corect dispozițiile legale incidente, sentința se privește ca legală și temeinică, iar în considerarea dispozițiilor art.312 teza 1 din Codul de procedură civilă, Curtea Supremă a respins recursurile Ministerului Finanțelor Publice ca nefondat.

### *Comentariu*

Decizia instanței supreme este în opinia noastră criticabilă întrucât în considerentele sale nu reține ca fiind relevant în cauză faptul că Bancpost a comunicat clientului sau un curs comercial al celor două monede. În actul de control era prezentată dovada certă care atesta cotația oficială a cursului KRWUSD a băncii emitente a Coreii la data operațiunii de import.

### **53. Determinarea valorii în vamă a bunurilor sustrase în cazul operațiunilor de leasing**

Societatea „X” a încheiat cu societatea „Y” din Elveția un contract de leasing prin care aceasta în calitate de finanțator se obliga să furnizeze prin transmiterea dreptului de folosință utilizatorului o instalație completă de fabricare a plăcilor din aşchii de lemn, o linie completă de melaminare, autostivuitoare, automacarale, utilaje pentru atelierul mecanic, mașini și utilaje pentru fabrica de mobilă, toate aceste fiind folosite. Utilajele și echipamentele au fost introduse în țară întocmindu-se declarații sumare și procese verbale de custodie vamală potrivit cărora utilajele se aflau în custodia societății „X”, aflându-se depozitate în incinte care îi aparțineau, sub supraveghere vamală, până la reîntregirea totală a instalațiilor, paza și supravegherea fiind asigurată de o firmă specializată cu care societatea „X” avea încheiat un contract de prestări servicii.

În urma verificării existenței faptice a echipamentelor și utilajelor depozitate, organele vamale au constatat că au fost sustrase materiale și echipamente tehnice aferente instalațiilor de fabricare a plăcilor din aşchii de lemn, fapt consemnat și de către reprezentanții societății „X.” În baza contractului de leasing, a autorizației de admitere temporară, a facturii proformă pentru instalația de fabricare a plăcilor din aşchii de lemn și facturii de transport, societatea a depus la biroul vamal declarația vamală pentru operațiuni temporare pentru instalația de fabricare a plăcilor din aşchii de lemn. Pentru mărfurile sustrase nu a putut fi acordat regimul de admitere temporară în conformitate cu prevederile art. 253 din Hotărârea Guvernului nr. 1114/2001. Prin procesul verbal de control întocmit de reprezentanții direcției regionale vamale s-au constatat ca potrivit documentelor comerciale externe, respectiv facturi proforme, valoarea totală a utilajelor și echipamentelor a fost în sumă mai mica decât valoarea totală a contractului de leasing. În conformitate cu prevederile art. 144 din Legea nr. 141/1997 în sarcina societății a fost stabilită de plată o sumă reprezentând drepturi vamale pentru bunurile sustrase. La stabilirea valorii în vamă a bunurilor, organele vamale au avut în vedere valoarea echipamentelor sustrase și cheltuielile de transport pe parcurs extern.

În motivarea contestației, societatea a arătat ca prin adresă a comunicat organelor vamale lista echipamentelor sustrase și valoarea de înlocuire a acestora, pentru cazul în care acestea ar fi fost cumpărate ca noi și importate ca atare. De asemenea, societatea a mai arătat ca bunurile importate temporar, conform declarației vamale de import, facturii proformă au valoarea de 135.894,73 EUR, valoare ce a fost comunicată organelor vamale prin adresa scrisă. Diferența dintre cele două valori este determinată de faptul că bunurile nu sunt noi, fiind cumpărate de pe piața second hand. Astfel, societatea a susținut că baza de calcul pentru stabilirea cuantumului drepturilor de import trebuia modificată la valoarea de 135.894,73 EUR, ceea ce a făcut ca drepturile de import datorate de societate să fie mult mai mici.

Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de control, documentele existente la dosar, precum și actele normative în vigoare, invocate de contestatoare și de organele de control, **cauza supusă soluționării a fost dacă valoarea în vamă a mărfurilor sustrase se determina pe baza facturilor proforme sau pe baza valorii de piață.**

În drept, art. 144 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, prevede:

*“(1) Datoria vamală ia naștere și în următoarele cazuri:*

*a) neexecutarea unor obligații care rezultă din păstrarea mărfurilor în depozit temporar necesar, pentru care se datorează drepturi de import;*

*b) neîndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite prin regimul vamal sub care au fost plasate; î...ș*

*(3) Debitorul este titularul depozitului necesar cu caracter temporar sau al regimului vamal sub care a fost plasată marfa.”*

Având în vedere că societatea a fost titulara depozitului necesar cu caracter temporar, pentru mărfurile sustrase de sub supraveghere vamală, datoria vamală care a luat astfel naștere cade în sarcina sa.

De asemenea, s-a reținut că societatea nu a contestat stabilirea drepturilor vamale în sarcina sa ci baza de calcul a acestora, respectiv valoarea în vamă a bunurilor sustrase.

În drept, art. 76 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României prevede:

*“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal de import al României.”*

Potrivit art. 1 din Acordul privind aplicarea art VII al Acordului general pentru tarife și comerț (G.A.T.T.), aprobat prin Decretul nr. 183/1980: “Valoarea în vamă a mărfurilor importate va fi valoarea de tranzacție adică prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri î...ș”

De asemenea, potrivit art. 78 din Legea nr. 141/1997:

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

La dosarul cauzei s-a găsit în copie factura proformă pentru instalația de fabricare a plăcilor din așchii de lemn în valoare totală de 39.833.318,40 euro precum și

lista utilajelor, întocmită pentru cumpărător și care cuprinde prețurile tuturor echipamentelor și utilajelor, din aceste documente rezultând că valoarea bunurilor sustrase a fost în sumă de 1.244.633 euro. Mai mult, prin adresa aflată în copie la dosar, societatea a precizat organelor vamale componentele sustrase ale instalației de fabricare a plăcilor din așchii de lemn, precizându-se și facturile proforme în care bunurile sustrase se regăsesc, seria containerelor din care acestea au fost sustrase, precum și valoarea echipamentelor sustrase, respectiv 1.244.633 euro. Astfel, organele vamale având în vedere documentele comerciale externe precum și lista echipamentelor sustrase, în mod legal au stabilit că valoarea în vamă a acestora este în sumă de 1.244.633 euro la care s-au adăugat cheltuielile pe parcurs extern aferente bunurilor sustrase, determinate ca pondere din totalul cheltuielilor de transport conform facturii de transport. Referitor la afirmația societății că baza de calcul pentru stabilirea cuantumului drepturilor de import trebuia modificată la valoarea de 135.894,73 EUR deoarece bunurile nu au fost noi, fiind cumpărate de pe piața second hand aceasta nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, pe baza documentelor aflate la dosar nu a rezultat că prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri diferă de cel înscris în documentele comerciale emise de furnizorul extern.

Având în vedere cele reținute, **contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată.**

#### **54. Determinarea valorii în vamă pe baza acordurilor de asistență mutuală încheiate cu autoritățile vamale din alte țări**

Organele de control vamal verificând operațiunile de import ale societății «X» au constatat următoarele:

În baza contractului încheiat cu o firmă furnizoare din Grecia societatea a importat o serie de componente pentru echipamente de transmisiuni. Livrarea bunurilor a fost făcută de firma în 27 de colete a căror valoare a fost de 246.762,43 euro. La solicitarea comisionarului vamal marfa a fost divizată în două partide. Astfel, pentru 23 de colete a căror valoare a fost de 138.451,47 EUR a fost depusă o declarație vamală de import iar celelalte patru colete au fost însoțite de o factură externă în valoare totală de 108.308,96 euro. Societatea, având în vedere prevederile contractuale, a considerat că valoarea acestei facturi nu este corectă, drept pentru care a depus la organul vamal o adresă scrisă prin care a informat că *“factura în valoare de 108.308,96 euro, fiind eronată a fost corectată de partener prin altă factură în valoare de 39.751,16 euro.”* Drept consecință, a fost depusă declarația vamală de import iar drepturile vamale au fost calculate la valoarea în vamă declarată de 39.751,16 euro.

Având în vedere neconcordanțele dintre cele două facturi organele vamale române au solicitat autorității vamale germane, în baza Protocolului nr.6 privind asistența reciprocă în domeniul vamal, clarificarea aspectelor legate de valoarea acestor mărfuri. Autoritatea vamală germană a precizat, în adresa de răspuns că mărfurile în discuție au reprezentat o comandă de piese de schimb care urmau să ajungă fără plata la destinatar și ca la furnizorul german există o copie a facturii în valoare de 108.308,98 euro, arătând totodată că o factură având același număr și aceeași data, dar cu o valoare de 39.751,16

euro nu există.

Prin procesul verbal de control vamal, urmare a corespondenței purtate cu autoritatea vamală germană în baza Protocolului nr.6 la Acordul european privind asistența reciprocă în domeniul vamal, corespondența care a confirmat că factura externă depusă la vamă germană și identificată la firma furnizoare are înscrisă valoarea de 108.308,96 euro, s-a procedat la recalcularea datoriei vamale, stabilindu-se că valoarea reală a tranzacției a fost de 108.308,96 euro. Astfel, organele vamale au calculat în sarcina societății ca fiind datorate drepturi vamale suplimentare precum și majorări de întârziere.

Prin contestația depusă societatea a arătat că a încheiat cu firma furnizoare un contract în baza căruia partenerul extern se obliga să livreze componente pentru echipamente de transmisiuni. La solicitarea comisionarului vamal, marfa a fost divizată în două partide, din care una, compusă din 4 colete, a fost însoțită de o factura externă în valoare de 108.308,96 EUR. Sesizând faptul că aceasta factură nu respecta condițiile contractului încheiat, contestatoarea a contactat furnizorul mărfurilor, care a emis o nouă factură, cu același număr și dată, document în care ar fi înscris valoarea corectă de 39.751,16 EUR. Asupra acestei modificări au fost înștiințate și autoritățile vamale care au stabilit drepturi vamale în funcție de noua sumă. De asemenea, societatea a mai precizat ca măsura organelor de control de a conferi valabilitate unei facturi anulate de către emitentul ei și recalcularea drepturilor vamale la valoarea acestei facturi este lipsită de orice temei legal, fiind lovită de nulitate absolută. În concluzie, contestatoarea a apreciat că măsura dispusă de organul de control de a stabili în sarcina să o diferența de drepturi vamale și majorări de întârziere ar fi fost abuzivă și lipsită de temei faptic și legal, drept pentru care a solicitat anularea acesteia.

**Cauza supusă soluționării a reprezentat-o stabilirea valorii de tranzacție a mărfurilor care au făcut obiectul importului consemnat în declarația vamală de import, în condițiile în care contestatoarea a declarat la vămuire o valoare de 39.751,16 euro iar din demersurile întreprinse de organele vamale române la autoritatea vamală germana a rezultat că valoarea mărfurilor, conform facturii identificate la furnizorul german a fost de 108.308,96 EUR.**

În drept, în conformitate cu prevederile art.1 din Acordul privind aplicarea art. VII al Acordului general pentru tarife și comerț aprobat prin Decretul nr.183/1980

*“Valoarea în vamă a mărfurilor importate va fi valoarea de tranzacție adică prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri î...ș”.*

De asemenea, potrivit art.78 alin.1 din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României:

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

În cazul controlului ulterior, la art.61 alin.2 din același act normativ se stipulează:

*“În cadrul controlului vamal ulterior, autoritatea vamală verifică orice documente, registre și evidențe referitoare la mărfurile vămuite. Controlul se poate face la orice persoană care se află în posesia acestor acte sau deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi făcut și controlul fizic al mărfurilor, dacă acestea mai*



*există.”*

Față de cele de mai sus, se reține ca organele vamale române, luând în considerare răspunsul primit de la autoritatea vamală germană, a cărei relevanță juridică prevalează în temeiul protocolului 6 anexa la acordul de asociere a României cu U.E., au procedat în mod legal la recalcularea drepturilor vamale de import luând în considerare că valoare în vamă a mărfurilor suma de 108.308, 98 EUR, care s-a regăsit în factura identificată la furnizorul german. Drept urmare, **contestația societății a fost respinsă ca neîntemeiată.**

## **55. Cheltuielile de transport pe parcurs extern- element al determinării valorii în vamă**

Societatea a efectuat în perioada 1995-2000 o serie de importuri și a adăugat la valoarea în vamă a bunurilor importate jumătate din contravaloarea transportului facturat de transportator. Astfel, în cazul în care transportatorul a emis două facturi de valori egale, societatea a adăugat la valoarea în vamă una singură, ca reprezentând cheltuială externă cu transportul. De asemenea, în cazul în care a fost emisă o singură factură pentru întregul transport a declarat doar 50% din valoarea totală a transportului, ca reprezentând cheltuială externă cu transportul.

Prin proces verbal, reprezentanții direcției de supraveghere și control vamal au procedat la verificarea documentelor privind determinarea și declararea valorii în vamă pentru bunurile importate de societate constatându-se ca au fost încălcate prevederile art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1993 aprobată prin Legea nr. 102/1994 prin diminuarea valorii în vamă a bunurilor importate cu 50% din contravaloarea transportului pe parcurs extern. În consecință, organul de control a dispus în baza art. 1 și art. 16 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1993 recalcularea drepturilor vamale de import întocmind acte constatatoare și anexe privind majorările de întârziere aferente. Totodată, organul de control a reținut că valoarea în vamă nu a fost determinată conform prevederilor art. 76, art. 77 alin.(1) și (2) și art. 78 din Legea nr. 141/1997 corelate cu prevederile articolului 1, punctul 3, litera b al Notei relative la acest articol și ale art. 8 paragraful 3 din Acordul privind aplicarea art. VII al Acordului General pentru Tarife și Comerț G.A.T.T. ratificat prin Legea nr. 133/1994, la care România este parte.

Prin contestația formulată, societatea a susținut cu privire la unele acte constatatoare prin care au fost calculate diferențele de drepturi vamale de import și majorările de întârziere, că dreptul organului vamal de a încasa datoria vamală s-a prescris conform art.141 art. 165 din Legea 141/1997 privind Codul vamal al României și art. 373 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 626/1997, deoarece încasarea diferențelor de drepturi vamale urmează procedura impusă de Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, ori, în acest termen de 5 ani, biroul vamal nu a efectuat vreun act începător de executare care să fi întrerupt cursul prescripției extinctive. Referitor la celelalte acte constatatoare aferente declarațiilor vamale de import din 1999 și 2000, contestatoarea a susținut că organul de control a calculat în mod greșit diferențe de drepturi vamale de import și penalități de întârziere, considerând că societatea a diminuat datoria vamală deoarece a declarat în vamă doar 50% din valoarea facturată a

transportului. Contestatoarea a mai afirmat că transportul s-a efectuat până la biroul vamal de interior și nu până la granița României, transportatorul emițând două facturi (de valori egale), iar în conformitate cu dispozițiile Legii 141/1997 coroborate cu prevederile art. 1 și art. 8 din Acordul General pentru Tarife și Comerț (GATT) numai cheltuielile pe parcurs extern se adaugau la valoarea în vamă. Referitor la declarațiile vamale de import la care transportatorul a emis o singură factură, contestatoarea a afirmat că biroul de supraveghere și control vamal în mod eronat nu a recunoscut valabilitatea convențiilor încheiate cu transportatorii, deoarece defalcarea cheltuielilor de transport (50% parcurs extern, 50% parcurs intern) a avut la bază motive economice obiective, transportatorul stabilind ponderea cheltuielilor pe baza analizei mai multor indicatori cum ar fi numărul de kilometri parcurși la extern și la intern, starea tehnică a șselelor, uzura mașinii la extern și la intern, etc.

Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare, s-a reținut că afirmația societății contestatoare potrivit căreia dreptul organelor vamale de a pretinde plata drepturilor de import stabilite prin unele acte constatatoare aferente declarațiilor vamale de import din anul 1995 s-a prescris, aceasta nu poate fi luată în considerare, nefiind fondată.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art.165 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României care prevede:

*“(1) Datoria vamală se stinge prin î...ș:  
d) împlinirea termenului de prescripție extinctivă;”*

*De asemenea, Ordonanța Guvernului nr. 26/1993 privind tariful vamal de import al României, în vigoare la data înregistrării declarațiilor vamale, la art. 23 prevede:*

*“Termenul de prescripție a taxelor și a altor drepturi cuvenite bugetului de stat este de 5 ani și curge de la data înregistrării declarației vamale de import.”*

Declarațiile vamale fiind înregistrate la data de 10.07.1995, respectiv 23.09.1995, se constată că procesul verbal de control întocmit la data de 09.06.2000 a fost adresat înlăuntrul termenului de prescripție prevăzut de art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 26/1993.

În consecință, dreptul organelor vamale de a pretinde plata drepturilor de import aferente declarațiilor vamale mai sus menționate, nu s-a prescris, termenul de prescripție a fost întrerupt de întocmirea actelor constatatoare, titluri executorii conform art. 155 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 626/1997:

*“(3) Actul constatator constituie titlu executoriu pentru încasarea taxelor vamale și altor drepturi de imporfi...ș”*

În acest sens a trebuit avut în vedere și faptul ca unul din cazurile în care se întrerupe prescripția extinctivă este acela în care s-a făcut un act începător de executare, potrivit dispozițiilor art. 16 din Decretul nr. 167/1998, iar actul constatator, titlu executoriu, îndeplinește o astfel de funcție. Înlăturându-se excepția prescripției dreptului de încasare a drepturilor de import aferente declarațiilor vamale de import, invocată de contestatoare s-a trecut la analiza pe fond a cauzei. Astfel, **cauza supusă soluționării a fost dacă în condițiile în care contravaloarea transportului pe parcurs intern pentru**

**mărfurile importate nu a fost facturată distinct de transportator, contestatoarea avea dreptul să includă în mod arbitrar, în valoarea în vamă numai o parte din contravaloarea transportului facturat.**

În drept, art. 76 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României prevede:

*“Valoarea în vamă reprezintă acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevăzute în Tariful vamal de import al României.”*

De asemenea, la art. 77 alin. (1) și (2) și art. 78 din Legea nr. 141/1997 se prevede:

*“(1) Procedura de determinare a valorii în vamă este cea prevăzută în Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife și comerț (G.A.T.T.), încheiat la Geneva la 1 noiembrie 1979, la care România este parte.*

*(2) La valoarea în vamă, în măsura în care au fost efectuate, dar nu au fost cuprinse în preț, se includ: a) cheltuielile de transport al mărfurilor importate până la frontiera română; b) cheltuielile de încărcare, de descărcare și de manipulare, conexe transportului, ale mărfurilor din import aferente parcursului extern; c) costul asigurării pe parcursul extern.”*Î...ș

ART. 78

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

Art. 1 din Acordul privind aplicarea articolului VII al G.A.T.T. 94 prevede că valoarea în vamă a mărfurilor importate poate fi determinată pe baza metodei *“valorii de tranzacție”* sau a valorii tranzacționale. Prevederile acestui articol trebuie corelate cu prevederile punctului 3 al Notei relative la acest articol din G.A.T.T. 94 și paragrafului 3 al art. 8 din același act normativ care prevăd:

*“3. Orice element care va fi adăugat în aplicarea prezentului articol prețului efectiv plătit sau de plătit va fi bazat pe date obiective și cuantificabile.”*

La punctul 3 din Nota relativă la articolul 1 din G.A.T.T. se prevede:

*“Valoarea în vamă nu cuprinde cheltuielile sau costurile de mai jos, cu condiția ca acestea să fie distincte de prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate* Î...ș

a).....:

*b) costul transportului după import;”*

Prin urmare, cheltuielile de transport pe parcurs intern nu se adaugă la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate dacă sunt respectate cumulativ următoarele condiții:

a) În facturile fiscale emise de transportatori, prețul total facturat trebuie să reprezinte cumulul sumelor care se datorează de importator pentru transportul mărfurilor pentru parcursul extern și sumele care se datorează pentru transportul pe parcurs intern al mărfurilor importate, respectiv, sumele în cauză trebuie să fie distinct evidențiate în aceste facturi fiscale;

b) defalcarea cheltuielilor, aferente transportului mărfurilor importate pe

parcursul intern, să nu fie rezultatul unor determinări aleatorii;

c) stabilirea cuantumului cheltuielilor de transport pe parcursul extern față de cheltuielile de transport pe parcursul intern, din prețul total înscris în facturile emise de transportatori, trebuie să se bazeze în exclusivitate pe date obiective și cuantificabile, respectiv pe o analiză de preț prezentată de transportator care să conțină suficiente elemente de probă, necesare determinării în mod veridic a ponderii cheltuielilor de transport pe parcursul intern și extern, din prețul total plătit pentru aceste servicii.

Din examinarea facturilor fiscale emise de transportator, a modului de determinare a ponderii cheltuielilor de transport pe parcurs intern și extern de care a făcut uz importatorul, a rezultat că societatea nu a respectat nici una din condițiile de mai sus când a stabilit valoarea transportului pe parcurs intern la nivelul a din contravaloarea transportului facturată de transportator.

Astfel, nu a putut fi reținută afirmația contestatoarei că defalcarea cheltuielilor de transport în 50% parcurs extern, 50% parcurs intern aparține transportatorului și a fost făcută pe baza unor indicatori, din moment ce pe nici una din facturile emise de acesta (aflate la dosarul cauzei) nu a fost prezentat modul în care s-a stabilit procentul aferent cheltuielilor pe parcurs extern, respectiv intern.

Întrucât defalcarea prețului transportului facturat nu s-a făcut pe baze obiective și cuantificabile, contravaloarea transportului după import neputând fi dedusă din valoarea în vamă decât în condițiile în care acesta era evidențiată distinct față de prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate, contestatoarea a determinat și declarat eronat valoarea în vamă a bunurilor importate.

Având în vedere considerentele prezentate anterior **contestația a fost respinsă ca neîntemeiată** atât pentru diferențele de drepturi de import cât și pentru majorări de întârziere.

## **56. Încasarea garanției solicitate de vamă în cadrul procedurii de control ulterior a valorii în vamă**

Societatea «X» a efectuat un import de băuturi alcoolice de la o firmă din Anglia pentru care a întocmit declarație vamală de import. Întrucât pozițiile nr. 1, 2 și 3 aferente băuturilor GIN HOGART, GIN SOVEREIGN WHISKY și VODKA RED din această declarație vamală făceau obiectul Ordinului Circular al direcției generale a vămile nr. 5/2000, privind măsurile de control al valorii în vamă, la momentul efectuării formalităților vamale de import, autoritatea vamală a dispus constituirea unei garanții pentru drepturile de import calculate la diferența dintre nivelul maxim din baza de date statistice și valoarea în vamă declarată de societate. societății i-au fost solicitate documente suplimentare justificative privind valoarea în vamă declarată, fiind informată și brigada de supraveghere și control din cadrul direcției regionale vamale în vederea efectuării unui control ulterior, însă rezultatele verificărilor nu au fost consemnate într-un proces verbal. Cu toate acestea, direcția regională vamală a dispus biroului vamal încasarea garanției vamale constituită de societate cu ocazia efectuării importului.

Atât în cuprinsul actului constatator cât și prin referatul cu propuneri de soluționare, biroul vamal nu a precizat în ce constau diferențele constatate între datele înscrise în declarația vamală de import și declarația vamală de export din Marea Britanie,

din care să rezulte în mod clar și fără echivoc motivele executării garanției vamale preluând informațiile din adresa direcției regionale care, în urma analizei documentelor puse la dispoziție de societate, a constatat că furnizorul britanic și cumpărătorul, recte societatea «X» sunt legați, precum și existența unor neconcordanțe între încadrările tarifare dintre declarația vamală de export emisă de autoritatea vamală britanică și declarația vamală de import.

În motivarea contestației societatea a susținut că nu a existat neconcordanțe între încadrările tarifare înscrise în declarația vamală de export depusă la produsele care au făcut obiectul bazei statistice de date și nici diferențe cantitative, iar încadrările au fost acceptate de biroul vamal. Societatea a mai susținut că verificarea documentelor nu s-a făcut în conformitate cu normele metodologice care impun solicitarea de către direcția de supraveghere și control vamal a declarației vamale de export a exportatorului de la autoritatea vamală britanică, declarație care a fost pusă la dispoziție de către societate. Societatea a subliniat că în perioada 1999-2000 produsele importate de la firma engleză au făcut obiectul unei negocieri a prețurilor, iar un control atent ar fi putut stabili mai precis continuitatea și realitatea prețurilor din facturile comerciale, comandă, contract, corespondență, confirmări, depuse la dosarul cauzei. În fapt, contestatoarea a considerat că este vorba de o supraevaluare a prețului produselor care fac obiectul acestui import și a solicitat restituirea sumei încasată în mod necuvenit prin executarea în mod abuziv a scrisorii de garanție ținând cont de faptul că nota de constatare unilaterală nu putea constitui temeiul executării scrisorii de garanție. De asemenea, societatea a subliniat că organul constator nu a făcut nici o referire și nu și-a întemeiat concluziile pe nici un act normativ sau dispoziție legală.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă măsura dispusă de biroul vamal privind executarea garanției vamale pentru produsele importate de societatea contestatoare, a fost temeinică și legală în condițiile în care din cuprinsul actului constator contestat nu a rezultat modul în care neconcordanțele dintre declarația vamală de import și declarația vamală de export emisă de autoritatea vamală britanică ar fi influențat realitatea valorii de tranzacție.**

În drept, soluția s-a întemeiat pe prevederile art. 9 alin. 3) din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 13/2001 care preciza:

*“prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă”.*

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației s-a reținut că autoritatea vamală deși a dispus încasarea garanției vamale, nu a efectuat un control asupra tuturor documentelor ce au făcut obiectul importului declarat în vamă română. Mai mult, prin adresa scrisă, aflată în copie la dosarul cauzei, biroul vamal a comunicat direcției regionale vamale faptul că *“pentru marfa aferentă s-a achitat suma de 11.407,5 GBP, condiție în care s-ar putea considera că valoarea în vamă declarată de importator este cea corespunzătoare prețului efectiv plătit”.*

S-a reținut de asemenea, că actul constator a fost încheiat de biroul vamal fără ca rezultatele constatate în urma verificării documentelor care au fost puse la dispoziția autorității vamale de către societate să fie consemnate printr-un proces verbal. Mai mult decât atât, în lipsa procesului verbal nici actul constator nu a conținut rezultatele controlului ulterior și nici actele normative încălcate.

Întrucât din piesele aflate la dosarul contestației, Ministerul Finanțelor Publice nu a avut suficiente elemente pentru a se pronunța asupra temeiniciei și legalității măsurii dispuse de biroul vamal, **actul constatator prin care s-a dispus încasarea garanției a fost desființat** motiv pentru care organele vamale au trebuit să refacă verificarea privind modul în care neconcordanțele din declarația vamală de export și declarația vamală de import privind încadrarea tarifară, precum și legătura dintre furnizorul britanic și contestatoarea ar fi influențat realitatea valorii de tranzacție. Totodată, s-a anulat și măsura de executare a garanției până la întocmirea noului act de control.

#### **57. Realitatea valorii de tranzacție**

Societatea «X» a importat din Turcia, 250 buc. televizoare color marca “Vestel” la un preț unic de 83 \$/buc.; 699 buc. televizoare color marca “Vestel” la prețul de 78\$/buc.; 300 buc. televizoare color marca “Vestel” la prețul de 163 \$/buc și din Germania, 183 buc. radiocasetofoane cu CD la prețul de 189 DM/buc, întocmind în baza prețului înscris în facturile externe declarațiile vamale de import.

Prin acte constatatoare privind taxele vamale și alte drepturi cuvenite bugetului, brigada de supraveghere și control vamal a stabilit de plată în sarcina contestatoarei diferențele de taxe vamale, comision vamal, accize și alte taxe ca urmare a neacceptării valorii în vamă declarată pe baza prețului înscris în facturile externe.

În motivarea contestației societatea a susținut ca nu s-a depus contractul de vânzare-cumpărare deoarece a fost trimis partenerilor străini SANYO și VESTEL pentru a fi semnat și de aceștia, iar în lipsa formei scrise a contractului nu se puteau sancționa părțile, vinderea mărfurilor fiind perfectă imediat ce părțile s-au învoit, conform art. 1295 din Codul civil, iar existența facturii semnate de vânzător și acceptată de cumpărător putea ține loc de convenție între părți. În plus, societatea a depus toate celelalte acte solicitate, respectiv proiectul contractului și corespondența dintre părți referitoare la acest contract, inclusiv declarațiile vamale de export a mărfurilor respective, care atesta că prețul de vânzare-cumpărare declarat este cel real, prin certificatul de origine dovedindu-se că produsele erau de proveniența Turcia, lucru ce justifică prețurile mai mici față de cele avute în vedere de vamă, care au luat în calcul produse mult diferite de cele supuse vămuirii, având alte marci, altă calitate, și provenind din alte țări exportatoare.

Contestatoarea a mai arătat că autoritatea vamală nu a prezentat nici un motiv pentru care prețul plătit a fost considerat nereal, nerespectându-se astfel acordul privind aplicarea articolului VII al acordului general pentru tarife și comerț, simpla presupunere a organului vamal că prețurile cuprinse în facturi erau nereale, neputând răsturna, în opinia societății, dovada cu acte prezentată de aceasta.

**Cauza supusă soluționării a fost dacă societatea contestatoare avea obligația achitării diferențelor de taxe vamale, comision vamal, accize și alte taxe, stabilite de biroul vamal, în condițiile în care în urma controalelor ulterioare efectuate, organele vamale nu au putut stabili pe bază de documente că prețurile declarate în vamă nu ar fi cele reale.**

În drept, conform art. 2 (1) din Hotărârea Guvernului nr. 392/1999 privind controlul valorii în vamă a mărfurilor importate:

*“Atunci când biroul vamal are îndoieli privind exactitatea datelor din documentele furnizate pentru determinarea valorii în vamă, va solicita importatorului, în scris, să prezinte justificări suplimentare, constând în documente care să ateste că*

*valoarea declarată corespunde sumei totale plătite sau de plătit pentru mărfurile importate, ajustată în conformitate cu prevederile art. 8 din Acordul privind aplicarea art. VII al Acordului general pentru tarife vamale și comerț 1994.”*

Potrivit articolului 1 din Acordul privind aplicarea art. VII al Acordului general pentru tarife și comerț aprobat prin Decretul nr. 183/1980:

*“Valoarea în vamă a mărfurilor importate va fi valoarea de tranzacție adică prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri î...ș”.*

De asemenea, prin art. 113 (2) din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României se precizează:

*“Dacă informațiile și documentele prezentate nu sunt în măsură să dovedească exactitatea valorii declarate, biroul vamal are dreptul să refuze determinarea valorii pe baza prețului de tranzacție. Înainte de a lua o decizie finală biroul vamal comunică importatorului, în scris, la cerere, motivele refuzului. În același mod se procedează și în cazul în care importatorul nu prezintă documentele solicitate de autoritatea vamală.”*

Persoanele care semnează și depun declarația vamală de import răspund de corectitudinea și de autenticitatea tuturor documentelor prezentate în scopul determinării valorii în vamă a mărfurilor importate și se angajează să furnizeze toate informațiile și documentele suplimentare necesare pentru determinarea valorii în vamă a mărfurilor. Din piesele aflate la dosarul cauzei, s-a reținut că biroul vamal a solicitat contestatoarei să prezinte documentele justificative în termen de 30 de zile de la data ridicării mărfurilor din vamă, inclusiv contractul încheiat cu exportatorul extern, însă acest contract nu a fost încheiat, între cele două părți existând doar o înțelegere verbală, și de asemenea, existând facturi semnate de vânzător și acceptate de cumpărător ce dovedeau că tranzacția a avut loc la prețul declarat de contestatoare în declarațiile vamale de import.

Forma scrisă a contractului nu este necesară pentru dovedirea tranzacției deoarece contractul se încheie între părți prin simplul lor acord de voință potrivit prevederilor art. 1295 din Codul civil. În urma controlului efectuat ulterior, organele vamale nu au putut stabili pe bază de documente că prețurile de import declarate în vamă nu ar fi cele reale, respectiv că s-ar fi achitat alte sume furnizorilor externi, ori că în contabilitatea contestatoarei mărfurile ar fi fost înregistrate la o altă valoare decât cea din declarațiile vamale de import. Mai mult, chiar din adresa aflată în xerocopie la dosarul cauzei a rezultat că biroul vamal a precizat direcției regionale vamale - Serviciul proceduri, origine, clasificare tarifară că societatea a prezentat documentele justificative suplimentare pentru determinarea valorii în vamă referitoare la produsele importate și că *“din analiza documentelor prezentate se constată că a fost plătită la extern suma de 34.593 DM, conform dispoziției de plată valutară externă, pe baza contractului extern și a facturilor proforme. Comparând facturile definitive pentru mărfurile importate cu facturile proforme sus menționate se constată că prețurile pe produse sunt identice”.*

De asemenea, prin raportul întocmit de brigada de supraveghere și control vamal, privind rezultatele verificărilor efectuate la sediul societății, s-a constatat că prin notele de intrare recepție au fost recepționate același număr de bunuri cuprinse în declarațiile vamale de import, livrările mărfurilor la intern fiind făcute către supermarketuri și respectiv magazinele proprii ale societății.

În condițiile în care nu s-a putut dovedi pe baza documentelor prezentate organelor vamale, simulația prețurilor înscrise în declarațiile vamale de import, ori convenția importatorilor cu furnizorii externi în vederea diminuării drepturilor vamale

cuvenite statului român, recalcularea de către organele vamale a valorii în vamă a mărfurilor importate nu a avut suport legal.

Față de considerentele prezentate mai sus **contestația societății a fost admisă.**

### **58. Includerea în valoarea în vamă a cheltuielilor de natură „royaltyfee” (cheltuieli de licență)**

În perioada decembrie 1999 - noiembrie 2000 societatea «X» a efectuat importuri de cafea din Ungaria la poziția tarifară 09012100. Pentru aceste importuri furnizorul extern i-a facturat servicii externe -royalty fee pe care societatea nu le-a inclus în valoarea declarată în vamă aferentă importurilor. În urma corespondenței purtată de direcția regională vamală cu autoritățile vamale din țara de export a mărfurilor, autoritățile vamale din Ungaria au precizat faptul că societatea „X” și furnizorul extern sunt persoane legate în sensul art.15.4 din Decretul nr.183/11.06.1980 privind acceptarea unor înțelegeri realizate în negocierile comerciale multilaterale din cadrul Acordului general pentru tarife și comerț - G.A.T.T.

Organele de control vamal au procedat la controlul ulterior al importurilor de cafea efectuate în perioada decembrie 1999 - noiembrie 2000 constatând existența unui contract de licență care prevedea achitarea de către importator a unei taxe de 2,5%, numită royalty fee, aplicată la vânzările nete de cafea către furnizorul extern. La data controlului existau în evidența contabilă a societății, figurând ca neachitate facturile reprezentând taxa de licență. Organul de control vamal a procedat la reîntregirea valorii în vamă a mărfurilor importate cu valoarea facturilor de licență aferente și a recalculat drepturile vamale și majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea a contestat actele constatatoare ca netemeinice și nelegale și pe cale de consecință a solicitat să fie exonerată de plata sumelor imputate, reprezentând: taxe vamale, comision vamal, taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere.

Referitor la sumele reprezentând redevențe pe care societatea a trebuit să le plătească pentru serviciile de licență aferente importurilor de cafea din perioada supusă controlului societatea a fost de acord să adauge valoarea facturilor trimestriale reprezentând serviciile de licență la valoarea declarațiilor vamale de import menționate în actele constatatoare. Societatea a menționat că pentru facturile de licență a calculat și plătit taxa pe valoarea adăugată aferentă, în termen de 7 zile de la data primirii facturilor, în conformitate cu prevederile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.17/14.03.2000. Având în vedere că a acceptat să adauge redevențele la declarațiile vamale de import în discuție, societatea a înțeles să plătească taxa pe valoarea adăugată doar pe perioada cuprinsă între data declarațiilor vamale de import și până la data plății efective a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de licență.

În consecință, societatea a contestat suma reprezentând obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de redevențe, deoarece aceasta a fost plătită integral și, de asemenea, plata majorărilor de întârziere. Întrucât la data plății taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de licență în valută, sumele achitate de societatea contestatoare au fost mai mari decât cele care au rezultat din actele constatatoare, datorită devalorizării leului, aceasta s-a considerat în drept de a recupera o parte din taxa pe



valoarea adăugată.

Ministerul Finanțelor Publice, prin direcția Generala de soluționare a contestațiilor a fost investit să se pronunțe asupra legalității măsurii de întregire a valorii în vamă a bunurilor importate în temeiul prevederilor Decretului nr.183/11.06.1980 privind acceptarea unor înțelegeri realizate în negocierile comerciale multilaterale din cadrul Acordului general pentru tarife și comerț -

G.A.T.T. și dacă societatea datora t.v.a. aferentă serviciilor de licență. În drept, art.8 pct.1 partea I lit.c) din Decretul nr.183/11.06.1980 prevede că:

*“Pentru determinarea valorii în vamă conform dispozițiilor art.1, se va adauga prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate:î...ș redevențele și drepturile de licență relativ la mărfurile de evaluat pe care cumpărătorul este ținut să le achite, fie direct, fie indirect, ca o condiție a vânzării mărfurilor de evaluat, în măsura în care aceste redevențe și drepturi de licență nu au fost incluse în prețul efectiv plătit sau de plătit”.*

Din interpretarea prevederilor de la art.8 pct.4 partea I lit.c) din Decretul nr.183/11.06.1980 privind acceptarea unor înțelegeri realizate în negocierile comerciale multilaterale din cadrul Acordului general pentru tarife și comerț -

G.A.T.T. a reieșit că legiuitorul a prevăzut expres elementele pentru determinareavalorii în vamă și anume:

*“Pentru determinarea valorii în vamă, nici un element nu va fi adăugat prețului efectiv plătit sau de plătit, cu excepția celor care sunt prevăzute prin prezentul articol”.*

De asemenea, potrivit art.77 (1) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României

*“Procedura de determinare a valorii în vamă este cea prevăzută în Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife și comerț (G.A.T.T.) încheiat la Geneva la 01.11.1979, la care România este parte”.*

În raport de aceste prevederi legale, se reține că organul de control vamal în mod legal a procedat la reîntregirea valorii în vamă a mărfurilor importate cu valoarea facturilor de licență. Având în vedere că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de redevență este o componentă a valorii în vamă a mărfii importate, societății contestatoare îi erau incidente prevederile pct.1.3 lit.i) din Hotărârea Guvernului nr.401/19.05.2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, conform căroră:

*“Prin prestare de servicii, în sensul taxei pe valoarea adăugată, se înțelege orice activitate desfășurată de un contribuabil, care nu constituie livrare de bunuri mobile sau transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile.Astfel de activități pot avea ca obiect cesiuni și/sau concesiuni de bunuri mobile necorporale, precum: dreptul de autor, brevete, licențe, mărci de fabrică și de comerț, titluri de participare”.*

De asemenea, potrivit art.12 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

*“Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat. Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor î...ș”.*

Față de prevederile legale, mai sus enunțate și împrejurarea că societatea a

susținut că a achitat diferența de taxă pe valoarea adăugată aferentă facturilor de licență cu ordinele de plată existente în copie la dosarul cauzei, privind serviciile externe-royalties, **s-a decis desființarea actelor constatoare** întocmite de direcția regională vamală, urmând să se întocmească un nou proces verbal de control, iar reverificarea agentului economic, pe aceeași perioadă și pentru aceeași datorie vamală, trebuind să vizeze următoarele aspecte:

- verificarea datei comunicării facturilor care au cuprins royalty- fee;
- verificarea taxei pe valoarea adăugată colectată și virată aferentăfacturilor de servicii externe.

Referitor la majorările de întârziere calculate s-a reținut că acestea, întâlnite ca atare în legislația financiar fiscală, reprezintă sancțiuni datorate bugetului de stat prejudiciat prin neplata în termen a obligațiilor de către contribuabili. Aplicarea de majorări de întârziere pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale către bugetul de stat reprezintă o măsură sancționatorie și în același timp preventivă instituită prin legea fiscală în mod expres împotriva contribuabilului care nu își virează la timp datoriile rezultate din impozite, taxe și contribuții.

În drept, în cauză au fost incidente prevederile art.61 (5) din Legea nr.141/1997 care precizează că:

*“Diferențele în plus sau în minus privind alte drepturi de import decât taxele vamale convenite se soluționează potrivit normelor ce reglementează aceste drepturi”.*

În temeiul acestei prevederi legale și a principiului de drept conform căruia legea specială derogă de la legea generală, majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată sunt datorate în temeiul Ordonatei de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, act normativ cu caracter special care la art.31 preciza că: *“Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, contribuabilii datorează majorări de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor”.*

În consecință prin decizie s-au desființat și anexele privind calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată din facturile de prestări de servicii urmând a fi recalulate începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare la care s-a stabilit diferența, până în ziua plății inclusiv, în conformitate cu prevederile art.13 din Ordonanța Guvernului nr.11/1996.