

MINISTERUL Economiei si Finantelor

Agentia Nationala de Administrare Fiscala

Directia generala de solutionare a contestatiilor

Decizia nr. / .2008

privind solutionarea contestatiei depusa de
SC Barlinek Romania SA-fosta SC Diana Forest SA
inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala
sub nr. **908094/26.08.2008**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr. 1054564/15.08.2008, înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. 908094/26.08.2008, asupra contestațiilor depuse de SC Barlinek Romania SA-fosta SC Diana Forest SA.

Contestațiile sunt formulate împotriva deciziilor pentru regularizarea situației nr. 136 și nr. 137 din data de 11.07.2008 emise în baza proceselor verbale nr. 79 și nr. 80 din data de 11.07.2008, încheiate de reprezentanții Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Bacău prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de 755.299 lei din care suma de 16.801 lei reprezintă taxe vamale, suma de 34.556 lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi aferente taxelor vamale, suma de 4.385 lei reprezintă penalități de întârziere aferente taxelor vamale și suma de 2.921 lei reprezintă dobânzi compensatorii aferente taxelor vamale, suma de 208.048 lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată în vamă, suma de 434.287 lei reprezintă majorări de întârziere/dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de 54.301 lei reprezintă penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

Chiar și în raport de data emiterii Deciziilor pentru regularizarea situației 11.07.2008, contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrate la Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Bacău în data de 29.07.2008, conform stampilei aplicată de Serviciul registratura pe originalul contestațiilor.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și art. 209 alin. 1 lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, societatea regăsindu-se în anexa 1 la poziția nr. 71 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1354/2007 privind actualizarea marilor contribuabili din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările ulterioare și având în

vedere prevederile pct. 9.5 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Agenția Națională de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de SC Barlinek Romania SA-fosta SC Diana Forest SA.

I. Prin contestațiile formulate, societatea arată că în data de 19.07.2001 a încheiat contractul de leasing nr. 738 cu firma Eurogalia SL din Spania având ca obiect un centru de frezare lemn cu control numeric și o mașină de gaurit multiplă cu 2 capete orizontale.

De asemenea, societatea arată că, prin declarațiile vamale nr. 14466/26.07.2001, nr. 18500/04.10.2001 și nr. I 16.741/22.07.2008, bunurile au fost plasate în regim de admitere temporară cu exonerarea totală de la plata drepturilor vamale, conform art. 27 alin 1 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing, cu modificările ulterioare.

Referitor la opinia autorității vamale că a fost încălcat art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 întrucât nu au fost achitate ratele de leasing, societatea arată că prin contractele de leasing care sunt o varietate a contractelor, se strămută un drept de folosință a unui bun.

Societatea arată că potrivit definiției contractului de leasing de la art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997, în cazul nerespectării obligației contractuale de către una din părți, răspunderea contractuală nu poate fi antrenată decât la cererea uneia din părțile contractuale.

Societatea arată că neplata ratelor de leasing de către utilizator ar fi putut antrena la cererea locatorului răspunderea sa contractuală, locatorul având fie opțiunea de a cere executarea contractului, fie rezilierea contractului pentru neexecutarea culpabilă de către utilizator a obligației de plată a ratelor.

Societatea arată că locatorul nu a utilizat nici una din cele două opțiuni ci a confirmat opțiunea utilizatorului de a cumpăra bunul, facturând la valoarea reziduală prețul de cumpărare.

De asemenea societatea învederează faptul că între locatorul Eurogalia SL din Spania și tertul Cauze&Efect LTD din Cipru a fost încheiat la 31.01.2008 un contract de cesiune a creanței reprezentând debite și accesorii cu titlu de contravaloare a ratelor de leasing și valoare reziduală pentru toate contractele de leasing aflate în derulare.

Societatea arata ca obligatia de plata a acestei creante a facut obiectul unui acord incheiat in iunie 2008 cu firma din Cipru, prin care obligatia de plata va fi stinsa partial prin compensare cu actiuni si partial prin plata directa catre aceasta societate.

Societatea precizeaza ca TVA aferenta ratelor de leasing si TVA aferenta facturilor de valoare reziduala a fost inregistrata in contabilitate si platita la scadenta.

Societatea arata ca cererea de incheiere a operatiunilor de leasing a fost formulata in cadrul termenului aprobat astfel ca incheierea din oficiu de catre autoritatea vamala a regimului de leasing nu se justifica.

Societatea arata ca potrivit art. 660 din Hotararea Guvernului nr. 707/2006, contractului de leasing ii este aplicabil regimul juridic castigat si nu datoreaza TVA.

Societatea arata ca nu sunt aplicabile dispozitiile art. 95 si art. 144 alin 1 lit b intrucat a solicitat incheierea operatiunilor de leasing in termenul aprobat astfel ca organele vamale nu mai puteau proceda la incheierea din oficiu a regimului vamal suspensiv si nici schimba regimul vamal suspensiv intr-un regim de import definitiv, fara sa aiba la baza un act juridic incheiat intre parti.

Societatea arata ca art. 15 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 cu referire la raspunderea utilizatorului pentru neplata ratelor de leasing confera locatorului dreptul de a rezilia contractul de leasing, insa actul normativ nu prevede nici o sanctiune pentru neplata ratelor de leasing si nici posibilitatea de schimbare a naturii juridice a contractului.

Societatea arata ca potrivit art. 27 alin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 bunurile introduse in tara in baza unui contract de leasing se incadreaza in regimul vamal de admitere temporara pe durata contractului si avand in vedere ca neplata ratei de leasing in termen nu influenteaza natura de drept a contractului si de asemenea a respectat termenul de incheiere a acestui regim, nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata si solicita admiterea contestatiei.

II. Prin procesele verbale nr. 79 si nr. 80 din data de 11.07.2008 si deciziile pentru regularizarea situatiei nr. 136 si nr. 137 din data de 11.07.2008, reprezentantii Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Bacau au constatat ca SC Diana Forest SA (actual SC Barlinek Romania SA), cu declaratiile vamale nr. I 14.466/26.07.2001, nr. I 18.500/04.10.2001 si nr. I 16.741/22.07.2003 a introdus in tara, in regim de admitere temporara cu exonerarea totala de plata drepturilor vamale un centru de frezare lemn cu control numeric, o masina de gaurit multipla cu 2 capete orizontale si masini de imbinat furnir.

Organele vamale precizeaza ca regimul de admitere temporara a fost acordat in baza contractelor de leasing financiar nr. 738/19.07.2001 si nr. 798/07.07.2003, incheiate cu firma Eurogalia SL din Spania si in

conformitate cu prevederile art. 27 lin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing, cu modificarile ulterioare, societatea avand ca termen de incheiere a operatiunilor data de 28.06.2008.

Organele vamale arata ca prin adresa nr. 4361/23.06.2008 a solicitat contestatoarei prezentarea actelor aditionale care au modificat datele initiale ale contractelor, acte de cesiune, reziliere, anulare, vanzare-cumparare, incheiate anterior plasarii marfurilor in regimul de admitere temporara, situatia derularii contractelor de leasing.

Organele vamale arata ca prin adresele nr. 905/24.06.2008 si nr. 908/25.06.2008, inregistrate la Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Bacau sub nr. 4400/24.06.2008 si nr. 4422/25.06.2008, societatea contestatoare a comunicat ca aferent contractelor de leasing financiar nr. 738/19.07.2001 si nr. 798/07.07.2003 nu a efectuat nicio plata a ratelor de leasing.

Organele vamale au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing, cu modificarile ulterioare si conditiile stabilite la autorizarea regimului de admitere temporara, mentionate in autorizatiile de admitere temporara si declaratia angajament, anexe la declaratiile vamale pentru operatiuni temporare, prin neplata ratelor de leasing conform contractului incalcandu-se spiritul actului normativ care instituie regimul de leasing.

Organele vamale, in conformitate cu prevederile art. 95, art. 144, art. 148 din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei, art. 155 alin 1 si art. 281 alin 1 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal aprobat prin hotararea Guvernului nr. 1114/2001 au incheiat din oficiu operatiunile vamale temporare deschise cu declaratiile vamale nr. I 14.466/26.07.2001, nr. I 18.500/04.10.2001 si nr. I 16.741/22.07.2003, cu plata drepturilor vamale la valoarea declarata in declaratiile vamale de plasare a bunurilor in regimul de admitere temporara.

Organele vamale au calculat in sarcina societatii taxe vamale in suma de 16.801 lei, taxa pe valoarea adugata in suma de 208.048 lei.

De asemenea, organele vamale in conformitate cu prevederile art. 519 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/1993 al Comisiei din 2 iulie 1993 privind dispozitii de aplicare a reglementării (CEE) nr. 2913/92 a Consiliului de stabilire a Codului vamal Comunitar, art. 119, art. 121 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata au calculat in sarcina societatii suma de 2.921 lei reprezentand dobanzi compensatorii aferente taxelor vamale, suma de 34.556 lei reprezentand majorari de intarziere/dobanzi aferente taxelor vamale, suma de 434.287 lei reprezinta majorari de intarziere/dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata, suma de 4.385 lei reprezinta penalitati de intarziere aferente taxelor vamale si suma de 54.301 lei reprezinta penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei si documentele invocate de aceasta, constatarile organelor de control, actele normative incidente pe perioada verificata, invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. Referitor la suma totala de 58.663 lei din care suma de 16.801 lei reprezinta taxe vamale, suma de 34.556 lei reprezinta majorari de intarziere/dobanzi aferente taxelor vamale, suma de 4.385 lei reprezinta penalitati de intarziere aferente taxelor vamale si suma de 2.921 lei reprezinta dobanzi compensatorii aferente taxelor vamale, **cauza supusa solutionarii este daca societatea mai poate beneficia, pentru bunurile introduse in tara in baza unor contracte de leasing, de regimul de admitere temporara cu exonerarea totala de la plata drepturilor vamale, care permite la sfarsitul contractului de leasing importul bunurilor cu plata unei taxe vamale calculată la valoarea reziduală a bunului, in conditiile in care modul de derulare a contractelor de leasing nu respecta forma si trasaturile acestui tip de contract, asa cum este acesta definit in Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, in baza careia a fost acordat regimul vamal.**

In fapt, SC Diana Forest SA (actual SC Barlinek Romania SA), cu declaratiile vamale nr. I 14.466/26.07.2001, nr. I 18.500/04.10.2001 si nr. I 16.741/22.07.2003 a introdus in tara, in regim de admitere temporara cu exonerarea totala de plata drepturilor vamale un centru de frezare lemn cu control numeric, o masina de gaurit multipla cu 2 capete orizontale si masini de imbinat furnir.

Regimul de admitere temporara a fost acordat in baza contractelor de leasing financiar nr. 738/19.07.2001 si nr. 798/07.07.2003, incheiate cu firma Eurogalia SL din Spania si in conformitate cu prevederile art. 27 lin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing, cu modificarile ulterioare, societatea avand ca termen de incheiere a operatiunilor data de 28.06.2008.

Cu adresa nr. 4361/23.06.2008 organele vamale au solicitat contestatoarei, in vederea incheierii regimului de admitere temporara, prezentarea actelor aditionale care au modificat datele initiale ale contractelor, acte de cesiune, reziliere, anulare, vanzare-cumparare, incheiate anterior plasarii marfurilor in regimul de admitere temporara, situatia derularii contractelor de leasing.

Organele vamale arata ca prin adresele nr. 905/24.06.2008 si nr. 908/25.06.2008, inregistrate la Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Bacau sub nr. 4400/24.06.2008 si nr. 4422/25.06.2008, societatea contestatoare a comunicat ca aferent contractelor de leasing

financiar nr. 738/19.07.2001 si nr. 798/07.07.2003 nu a efectuat nicio plata a ratelor de leasing.

În drept art. 27 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

(1) Bunurile mobile care sunt introduse în pară de către utilizatori, persoane fizice sau juridice române, în baza unor contracte de leasing încheiate cu societăți de leasing, persoane juridice străine, se încadrează în regimul vamal de admitere temporară, pe toată durata contractului de leasing, cu exonerarea totală de la obligația de plată a sumelor aferente drepturilor de import, inclusiv a garanțiilor vamale.

La solicitarea regimului vamal de admitere temporară cu exonerare totală de la plata drepturilor vamale societatea a prezentat declarațiile angajament prin care arată că a luat la cunoștință de prevederile legale privind derularea operațiunilor de leasing, a prezentat organelor vamale autorizațiile de admitere temporară, contractul de leasing ce cuprinde prevederi cu privire la durata contractelor, cuantumul ratelor de leasing, datele de plată a ratelor de leasing, valoarea reziduală, drepturi după expirarea contractelor.

Conform doctrinei leasingul este “ forma de comerț și finanțare prin locație (închiriere) a unor mașini, utilaje de transport și a altor bunuri, întreprinderilor a căror motivație să recurgă la această tehnică de comerț rezidă în specificul unor operațiuni pe care le realizează (pe termen scurt și nerepetabile) sau în faptul că nu dispun de suficiente fonduri proprii sau împrumutate pentru a le cumpăra”. (Puiu Alexandru - Managementul în afacerile economice internaționale, Ed. Independența Economică, București, 1992)

Deci leasingul este o operațiune de finanțare pe baza unui contract specific prin intermediul căruia utilizatorul poate folosi un bun în schimbul plății chiriei aferente și în final să cumpere bunul.

Din punctul de vedere al beneficiarului, leasingul constituie o formă de creditare în cadrul căreia sumele necesare achiziționării bunului se obțin prin exploatarea acestuia, iar rambursarea lui se face esalonat sub forma ratelor de leasing și în final a pretului rezidual.

În dreptul românesc definiția operațiunii de leasing este dată de art. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, cu modificările și completările ulterioare, sediul materiei în cazul leasingului, potrivit căruia aceasta este operațiunea “prin care o parte, denumită locator/finanțator, transmite, pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este, celeilalte părți, denumită utilizator, la solicitarea acesteia,

contra unei plăți periodice, denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să respecte dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. Utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dacă părțile convin astfel și dacă utilizatorul achită toate obligațiile asumate prin contract."

Pentru a putea beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu exonerare totală de la plata drepturilor vamale, utilizatorul avea obligația de a pune în aplicare contractul de leasing așa cum a fost prezentat organului vamal la acordarea regimului de admitere temporară, respectarea prevederilor contractului de leasing tinând de esența acordării regimului special.

Din analiza modului de derulare a contractului de leasing rezulta că societatea nu a achitat pe parcursul derulării contractului de leasing nici o rată de leasing.

Pentru a analiza influențele acestui fapt asupra derulării contractului de leasing se rețin câteva din caracteristicile acestui tip de contract desprinse din doctrina în materie de contracte.

Astfel, contractul de leasing este un contract *sinlagmatic* (bilateral), întrucât da naștere la obligații reciproce între cele două părți contractante; astfel, locatorul/finanțatorul se obligă să asigure utilizatorului folosința pentru o perioadă determinată de timp a bunului dat în leasing, iar utilizatorul se obligă să plătească locatorului/finanțatorului rată de leasing.

Contractul de leasing este un contract *cu titlu oneros* întrucât ambele părți contractante urmăresc un interes patrimonial. Locatorul/finanțatorul primește periodic de la utilizator sume de bani cu titlu de rată de leasing, la care își adaugă un comision și o dobândă sau un beneficiu [art. 2 lit.d) din lege, iar utilizatorul beneficiază de folosința bunului pe toată perioada derulării contractului, cu posibilitatea ca la sfârșitul acestuia să achiziționeze bunul la o valoare reziduală.

Leasingul este un contract *comutativ*, întrucât existența și întinderea prestațiilor la care părțile s-au obligat nu depind de hazard, fiind strict stipulate prin lege și prin convenția Partilor.

Contractul de leasing este un contract *numit* (tipic), întrucât în prezent este expres reglementat de legislația în vigoare în țara noastră, ceea ce înseamnă că unui asemenea contract îi se vor aplica regulile prevăzute de O.G. nr. 51/1997 republicată (și regulile specifice prevăzute în alte acte normative cum ar fi O.G. nr. 88/1997, Legea nr. 133/1999 etc.), iar în subsidiar, regulile comune în materie de contracte.

Contractul de leasing este un contract *consensual*, simpla manifestare de vointa a partilor fiind suficienta pentru formarea consimtamântului în mod valabil. Sub aspect probatoriu însa, precum si pentru opozabilitatea fata de terti, forma scrisa a contractului de leasing este obligatorie, necesitatea unui înscris (*instrumentum*) care sa constate existenta contractului, rezultând fara echivoc din prevederile legale. Astfel, de pilda, art. 6 din lege arata principalele elemente care nu trebuie sa lipseasca dintr-un contract de leasing, iar art.27 alin.(1), prevede încadrarea în regimul vamal de admitere temporara a bunurilor mobile introduse în tara de catre utilizatori în baza unor contracte de leasing încheiate cu societati de leasing, persoane juridice straine, ori pentru a putea beneficia de aceasta facilitate, utilizatorul va trebui sa prezinte organului vamal înscrisul constatator al contractului de leasing.

Elementul esential al pretului în contractul de leasing îl constituie rata de leasing. Alaturi de aceasta, valoarea reziduala joaca un rol important în derularea contractului, contribuind la stabilirea valorii totale a pretului în contractul de leasing.

Utilizatorul este obligat sa efectueze platile cu titlu de rata de leasing, în cuantumul si la termenele prevazute în contractul de leasing. Termenele de plata sunt de asemenea, prestabilite, urmând ca ratele de leasing sa fie achitate esalonat, în mod egal, la anumite perioade de timp (lunar, trimestrial, etc.).

Ratele de leasing sub aspectul valorii lor si al termenului de plata, sunt mentionate, în practica, într-un grafic sau tabel, anexa la contractul de leasing. Neplata ratelor de leasing da dreptul finantatorului de a cere rezilierea contractului cu daune-interese, însa el poate sa mentina în vigoare contractul de leasing.

Regimul de admitere temporara cu exonerare totala de la plata drepturilor vamale a fost acordat ca urmare a contractului de leasing si sub conditia derularii contractului de leasing conform clauzelor din acesta, Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, cu modificarile ulterioare, fiind o lege speciala care instituie regimul de admitere temporara in cazul derularii unor operatiuni de leasing.

A aprecia altfel, in sensul ca este suficienta numai incheierea contractului in forma prevazuta contractelor de leasing pentru acordarea regimului suspensiv si mentinerea acestuia, indiferent de faptul ca partile contractuale nu respecta clauzele privind derularea acestuia astfel cum au convenit, organul vamal in calitate de tert neputandu-se imixtiona in vointa partilor -solo consensum, solo disensum-, ar duce la infrangerea dispozitiilor legale de acordare a regimului care presupune acordarea unor facilitati la plata drepturilor vamale in sensul posibilitatii incheierii contractului "pro forma" pentru a se beneficia de conditiile regimului suspensiv.

Or, esenta acordarii regimului vamal de admitere temporara este derularea contractului, potrivit clauzelor, legiuitorul impunand chiar un

termen minim de derulare a acestuia, potrivit art. 1 alin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleza:

“[...]”

Locatarul/utilizatorul poate opta pentru cumpararea bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, dar nu mai devreme de 12 luni, daca partile convin astfel si daca achita toate obligatiile asumate prin contract.”

Aceasta lege speciala nu este aplicabila altor tipuri de contracte cum ar fi contracte de vanzare cumparare, contracte cu plata in rate, etc., ci numai contractelor de leasing prevazute limitativ de acest act normativ ale carui dispozitii deroga de la cadrul general.

Fata de cele de mai sus se retine ca, in cauza, asa cum rezulta din situatia de fapt prezentata, modul de derulare a contractului de leasing nu respecta forma si trasaturile acestui tip de contract asa cum prevede Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, cu modificarile ulterioare, societatea incalcand una din obligatiile prevazute in legea speciala aplicabila operatiunilor de leasing si in baza careia a obtinut regimul vamal de admitere temporara cu exonerare totala de la plata drepturilor vamale, si anume cea prevazuta la art. 10 lit d din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, potrivit careia utilizatorul se obliga *”să efectueze plățile cu titlu de rată de leasing în cuantumul valoric stabilit și la termenele prevăzute în contractul de leasing”*.

Avand in vedere ca societatea nu a pus in executare contractul de leasing conform obligatiilor asumate de parti in cuprinsul acestora, in mod legal, organele vamale au stabilit de plata la controlul vamal ulterior, in sarcina societatii suma de 16.801 lei reprezentand taxe vamale, contestatia pentru acest capat de cerere urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

Referitor la sustinerea societatii ca neplata ratelor de leasing de catre utilizator ar fi putut antrena la cererea locatorului raspunderea sa contractuala, locatorul avand fie optiunea de a cere executarea contractului, fie rezilierea contractului pentru neexecutarea culpabila de catre utilizator a obligatiei de plata a ratelor, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat organul vamal nu a sanctionat societatea pentru neindeplinirea obligatiilor asumate prin contractul incheiat cu partenerul extern ci pentru faptul ca, asa cum s-a concluzionat mai sus, prin modul de derulare a contractului incheiat intre parti, **acesta nu mai poate fi incadrat in categoria contractelor de leasing, element esential in acordarea regimului vamal de admitere temporara cu exonerarea totala de la plata drepturilor vamale.**

Referitor la sustinerea societatii ca intre locatorul Eurogalia SL din Spania si tertul Cauze&Efect LTD din Cipru a fost incheiat la 31.01.2008 un contract de cesiune a creantei reprezentand debite si accesorii cu titlu de contravaloare a ratelor de leasing si valoare reziduala pentru toate contractele de leasing aflate in derulare, iar obligatia de plata a acestei creante a facut obiectul unui acord incheiat in iunie 2008 cu firma din Cipru, prin care obligatia de plata va fi stinsa partial prin compensare cu actiuni si partial prin plata directa catre aceasta societate aceasta nu are relevanta in speta intrucat cauza supusa solutionarii in speta de fata nu o reprezinta modul in care societatea a inteles sa se achite de obligatiile fata de finantator, ci modul in care trebuia sa indeplineasca obligatiile asumate la solicitarea regimului vamal de admitere temporara pentru bunurile introduse in tara pe baza contractului de leasing prezentat. Or, asa cum s-a constatat la controlul vamal ulterior si cum s-a demonstrat mai sus, modul de derulare a operatiunilor nu este propriu unui contract de leasing si nu este in conformitate cu norma legala aplicabila in speta.

In acelasi sens este si Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. 281/2007, care intr-o speta asemanatoare s-a pronuntat in sensul ca *“ potrivit prevederilor art. 5 din OG nr. 51/1997 utilizatorul se obliga sa efectueze platile cu titlu de redeventa in cuantumul valoric stabilit si la datele fixate in contractul de leasing, obligatie care a fost preluata si in contractele de leasing incheiate de recurenta-reclamanta cu firma irlandeza.*

Ori, este de necontestat ca recurenta reclamanta nu a achitat decat primele 4 rate trimestriale prevazute in contractele de leasing, ceea ce probeaza faptul ca nu si-a respectat obligatia asumata pentru obtinerea regimului de admitere temporara acordat in conformitate cu prevederile art. 25 din OG nr. 51/1997.

Astfel, prin neachitarea ratelor aferente contractelor de leasing, recurenta reclamanta nu a respectat prevederile art. 5 din OG nr. 51/1997 si clauzele contractuale care au constituit o conditie pentru acordarea regimului vamal dar si pentru mentinerea acestuia pe intreaga durata a contractelor .

Deci in aceste conditii mentinerea regimului vamal de admitere temporara nu s-a mai justificat devenind scadenta datoria vamala pentru bunurile importate in regim de leasing.”

In ceea ce priveste dobanzile compensatorii, majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere, stabilite prin decizia pentru regularizarea situatiei nr. 136/11.07.2008, incheiata ca urmare a procesului verbal nr. 79/11.07.2008, intocmite de reprezentantii Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Bacau, acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul in suma de 16.801 lei reprezentand taxe vamale, aceasta datoreaza si dobanzile compensatorii in suma de 2.921 lei, majorarile de intarziere/dobanzile in suma de 34.556 lei si penalitatile

de intarziere in suma de 4.385 lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, drept pentru care contestatia va fi respinsa si pentru aceasta suma.

2. Referitor la suma totala de 696.636 lei din care suma de 208.048 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in vama, suma de 434.287 lei reprezentand majorari de intarziere/dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata si suma de 54.301 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata ***cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra cuantumului obligatiei cu titlu de TVA datorata de societate in urma controlului ulterior in conditiile in care din instrumentarea spetei de catre organele de control vamal nu reiese daca la data scadentei ratelor de leasing si pentru valoarea reziduala, societatea a platit TVA , asa cum sustine prin contestatie.***

In fapt, cu declaratiile vamale nr. I 14.466/26.07.2001, nr. I 18.500/04.10.2001 si nr. I 16.741/22.07.2003, societatea a introdus in tara, in regim de admitere temporara cu exonerarea totala de plata drepturilor vamale un centru de frezare lemn cu control numeric, o masina de gaurit multipla cu 2 capete orizontale si masini de imbinat furnir.

Regimul de admitere temporara a fost acordat in baza contractelor de leasing financiar nr. 738/19.07.2001 si nr. 798/07.07.2003, incheiate cu firma Eurogalia SL din Spania si in conformitate cu prevederile art. 27 alin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing, cu modificarile ulterioare, societatea avand ca termen de incheiere a operatiunilor data de 28.06.2008.

Prin adresele nr. 905/24.06.2008 si nr. 908/25.06.2008, inregistrate la Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Bacau sub nr. 4400/24.06.2008 si nr. 4422/25.06.2008, societatea contestatoare a comunicat ca aferent contractelor de leasing financiar nr. 738/19.07.2001 si nr. 798/07.07.2003 nu a efectuat nicio plata a ratelor de leasing.

Asa cum s-a retinut la pct. 1 din prezenta decizie, societatea nu a pus in executare contractul de leasing conform obligatiilor asumate de parti in cuprinsul acestora, modul de derulare a contractului de leasing nerespectand forma si trasaturile acestui tip de contract asa cum prevede Ordonanta Guvernului nr. 51/1997, astfel ca organele vamale au stabilit de plata la controlul vamal ulterior, in sarcina societatii si suma de 208.048 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in vama.

Prin contestatia formulata societatea arata ca TVA aferenta ratelor de leasing a fost inregistrata in contabilitate, iar TVA aferenta facturilor de valoare reziduala a fost inregistrata si platita la scadenta.

In drept, art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

(3) *Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:*

a) *închirierea de bunuri sau transmiterea folosintei bunurilor în cadrul unui contract de leasing;*

De asemenea, art.134² alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data la care are loc faptul generator*, iar potrivit art. 134¹ alin 5 lit b din acelasi act normativ, faptul generator intervine *“în cazul operatiunilor de închiriere, leasing, concesionare si arendare de bunuri, la data specificata în contract pentru efectuarea platii.”*

Aceste prevederi se regasesc si la art. 4 alin 1 lit. t si art. 15 lit j din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si respectiv art.2 alin 2 si art. 11 lit b din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Cu adresele nr. 1394/17.09.2008 si nr. 1463/26.09.2008 inregistrate la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr. 908.251/17.09.2008 si respectiv nr. 908320/26.09.2008 societatea a depus deconturi de TVA, fise ale contului “TVA deductibila”, note contabile privind inregistrarea in contabilitate a taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing.

Din analiza acestor documente reiese ca societatea a efectuat inregistrarea contabila 4426 TVA deductibila = 4427 TVA colectata la data de 28.03.2004, conform notei contabile nr. 19, pentru suma totala de 613.488 lei cu explicatia “TVA rate leasing 28.03.2004”.

De asemenea, a fost depus, in copie, un scadentar al ratelor de leasing pentru luna martie 2004 din care rezulta ca rata de leasing la contractul de leasing nr. 738 era de 8.210, 16 EUR, iar pentru contractul de leasing nr. 798 era de 10.249 EUR, taxa pe valoarea adaugata corespunzatoare fiind de 3.165 lei, respectiv 4.119 lei. De asemenea, societatea a depus la dosar ordinul de plata nr. 115/27.06.2008 si extrasul de cont eliberat de Unicredit Tirioc Bank societatii Barlinek la data de 27.06.2008 din care rezulta plata sumei de 51.214 lei reprezentand TVA aferenta valorii reziduale a bunurilor introduse in tara in baza contractelor de leasing nr. 738 si nr. 798, beneficiarul platii fiind vama Bacau.

Se retine ca societatea in situatia in care a platit taxa pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing si taxa pe valoarea adaugata aferenta valorii reziduale, stabilirea de taxa pe valoarea adaugata in vama in cuantumul precizat de organele vamale fara a avea in vedere eventualele sume platite de societate cu titlu de TVA aferent ratelor de leasing si valorii reziduale, ar echivala cu o imbogatire fara just temei a statului.

Avand in vedere ca la instrumentarea spetei, organele vamale nu au luat in considerare acest aspect, organul de solutionare este in imposibilitatea sa se pronunte asupra temeiniciei cuantumului TVA stabilita in sarcina contestatoarei, motiv pentru care deciziile pentru regularizarea situatiei nr. 136 si nr. 137 din data de 11.07.2008 emise in baza proceselor verbale nr. 79 si nr. 80 din data de 11.07.2008, incheiate de reprezentantii Directiei Judetene pentru Accize si Operatiuni Vamale Bacau, se vor desfiinta partial in temeiul prevederilor art. 216 alin 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pentru suma totala de 696.636 lei din care suma de 208.048 lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata in vama, suma de 434.287 lei reprezinta majorari de intarziere/dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata si suma de 54.301 lei reprezinta penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmând ca organele vamale sa reanalizeze situatia de fapt in conformitate cu dispozitiile legale incidente in materie in perioada verificata si a celor retinute in prezenta decizie, solicitand organelor fiscale colaborarea pentru clarificarea aspectelor legate de plata taxei pe valoarea adaugata aferenta ratelor de leasing si valorii reziduale.

Pentru considerentele retinute si in temeiul prevederilor art. 1, art. 10 lit d, art. 27 alin 1 din Ordonanta Guvernului nr. 51/1997 privind operatiunile de leasing si societatile de leasing, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 129 , art. 134¹ alin 5 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art 210 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC Barlinek Romania SA-fosta SC Diana Forest SA pentru suma totala de