

DECIZIA nr. 841/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de DRVVB – Serviciul Supraveghere si Control Vamal, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DRVVB sub nr. x, il constituie Decizia pentru regularizarea situatiei nr. x emisa de DRVVB, comunicata prin posta cu scrisoarea recomandata nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei - taxe vamale;
- x lei - dobanzi de intarziere aferente taxelor vamale;
- x lei - penalitati de intarziere aferente taxelor vamale;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

Organul vamal nu a aplicat legislatia in vigoare la momentul importurilor (martie 2012 - aprilie 2015) si nici nu a tinut cont de caracteristicile tehnice specificate de producatorii x si x din fisele tehnice ale produselor si brosurilor atasate.

Toate produsele importate din categoria implant ortopedic: suruburi, bioresorbabile si din aliaj de titan sunt canulate, nu au finisaje colorate si au dimensiuni diferite fata de produsele ale caror caracteristici au fost descrise de inspectorii vamali.

De altfel, produsele din categoria suruburi de interferenta BioScrew si Genesys Matrix sunt confectionate din material bioresorbabil si anume din derivat de acid polilactic PLA si fosfat tricalcic TCP si nu din aliaj de titan foarte dur, asa cum este descrierea marfurilor pentru care corespunde codul tarifar 90, motiv pentru care este eronata constatarea potrivit careia suruburile confectionate din material resorbabil sunt confectionate din metale comune.

Categoriile de produse implanturi pentru deget si pentru maini Swanson, ancorele de umar Super Evo, sistemele de fixare Endopearl, Poplok si XO Button, dispozitivele de reparare menisc Sequent, producator Con Med Linvatec - SUA, toate nu fac parte din categoria suruburi implantabile, neavand nici forma sau modalitatea de prindere care sa conduca la ideea de surub. Acestea sunt endoproteze ortopedice implantabile, o categorie fiind confectionate din silicon, respectiv cobalt - crom, folosite pentru endoprotezarea umarului, cotului sau degetului, iar produsele din cealalta categorie sunt din titan, respectiv polietil - eter - cetona, folosite pentru fixarea umarului si meniscului si suturarea meniscului. Endoprotezele ortopedice implantabile reconstruiesc articulatii, se implanteaza si nu se mai extrag din corpul uman.

Produsele care au facut obiectul reincadrarii tarifare sunt produse ortopedice - proteze medicale implantabile si accesorii ale acestora, motiv pentru care in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata devin aplicabile dispozitiile art. 140 alin 2 lit c) si d) din Codul fiscal, coroborat cu pct 23 alin 4 si alin 5 din HG nr. 44/2004, care reglementeaza cota de 9% pentru livrarea de proteze si accesorii ale acestora cu exceptia protezelor dentare, precum si livrarea de produse ortopedice.

In sustinerea faptului ca produsele importate sunt dispozitive medicale implantabile utilizate in domeniul chirurgiei ortopedice sunt si precizarile Agentiei Nationale a Medicamentului si a Dispozitivelor Medicale din cadrul Ministerului Sanatatii din scrisorile nr. x, transmise ca raspuns la solicitarile societatii din adresele nr. x.

Organul vamal a calculat eronat accesoriile aferente TVA fara sa tina cont de prevederile art. 134 alin 2 si 3 si art. 157 alin 1 din Codul fiscal, respectiv de faptul ca TVA aferenta importurilor influenteaza TVA de plata declarata la organele fiscale, aceasta din urma avand un alt termen de plata si anume data la care are obligatia de a depune decontul de TVA.

Referitor la procedura efectuarii controlului vamal, societatea invoca faptul ca la data efectuarii formalitatilor vamale de import au existat aceleasi informatii cu cele puse la dispozitie de catre societate organelor vamale, astfel ca nu se impunea revizuirea declaratiei sau efectuarea controlului ulterior, potrivit art. 78 alin 3 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992.

In concluzie societatea solicita admiterea contestatiei si restituirea sumelor achitate potrivit deciziei contestata.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situatiei nr. x, DRV B a stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei - taxe vamale;
- x lei - dobanzi de intarziere aferente taxelor vamale;
- x lei - penalitati de intarziere aferente taxelor vamale;
- x lei - TVA;

- x lei - dobanzi de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:

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

In fapt, prin Decizia pentru regularizarea situatiei nr. x emisă de DRVVB, organele vamale au calculat obligații suplimentare, întrucat au constatat că declarațiile vamale conțin date eronate privind încadrarea tarifară bunurilor sau/și felul mărfii declarate.

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, textele normative incidente în materie instituie posibilitatea exercitării de către organul vamal a controlului ulterior asupra declarațiilor vamale,

reverificarea, respectiv efectuarea unui control ulterior asupra unei declarații vamale fiind condiționată de existența unor elemente noi, de natura informațiilor inexacte sau incomplete, excepția fiind de strictă interpretare și aplicare.

În speta, DRVB a constatat că declarațiile vamale care au făcut obiectul cauzei supuse soluționării conțin date eronate privind încadrarea tarifară a bunurilor sau/și felul mărfii declarate.

Mai mult, întrucât declarația vamală potrivit art. 4 pct. 21 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă *“actul cu caracter public, prin care o persoană manifestă, în formele și în modalitățile prevăzute în reglementările vamale, voința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal”*, aceasta poate fi supusă controlului ulterior.

Prin urmare, organul de soluționare constată că organele vamale aveau dreptul să verifice operațiunea vamală în cadrul unei acțiuni de control ulterior, motiv pentru care, cu privire la acest capăt de cerere, contestația formulată de **SC x SRL**, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată

3.2 Referitor la taxele vamale în suma de x lei și accesoriile aferente taxelor vamale în suma totală de x lei (x lei = dobânzi de întârziere aferente taxelor vamale și x lei = penalități de întârziere aferente taxelor vamale):

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează taxe vamale în suma de x lei și accesoriile aferente taxelor vamale în suma totală de x lei, urmare reîncadrării tarifare a mărfurilor importate de contestatară de la pozițiile tarifare 9021101000, 9021109000 și 9021310000, la codul tarifar 81089090, în condițiile în care constatările organelor vamale sunt incomplete.

In fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. x, DRVB a stabilit în sarcina societății taxe vamale în suma de x lei (prin aplicarea unei cote de 7%, față de 0%, cât a aplicat societatea) și accesorii aferente taxelor vamale în suma totală de x lei, urmare reîncadrării tarifare de la pozițiile tarifare 9021101000, 9021109000 și 9021310000, la codul tarifar 81089090, a produselor importate în perioada 2012 - 2015, conform declarațiilor de punere în liberă circulație din anexa 1 la procesul-verbal nr. x.

In drept, clasificarea mărfurilor se stabilește conform Regulilor generale de interpretare a Nomenclurii combinate, Notelor explicative la Nomenclatura combinată a Uniunii Europene și prin aplicarea textelor oficiale ale Notelor explicative la Sistemului armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, iar potrivit art. 20, Capitolul 1 – Tarifal vamal al comunităților europene și încadrarea tarifară a mărfurilor - Titlul II Factori pe baza cărora se aplică drepturile de import sau de export și celelalte măsuri prevăzute pentru schimburile cu mărfuri din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului Vamal Comunitar, se prevede că:

„(1) Drepturile legal datorate la apariția unei datorii vamale se bazează pe Tariful Vamal al Comunităților Europene.

(2) Celelalte măsuri prevăzute de dispozițiile comunitare care reglementează domeniile specifice referitoare la schimburile cu mărfuri se aplică, după caz, potrivit clasificării tarifare a acelor mărfuri.”

Aceste dispoziții se coroborează cu prevederile privind încadrarea în Tariful vamal de import al României care se face conform Regulilor generale de interpretarea Sistemului armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, prezentate în anexa la Legea nr. 98/1996 pentru aderarea României la Convenția Internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor și în concordanță cu Notele explicative ale sistemului armonizat, în vigoare la momentul derulării importurilor, așa cum se precizează la art. 48 din Legea nr.86/2006, privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data punerii în liberă circulație a mărfurilor, astfel:

“**Art. 48.** - (1) Clasificarea tarifară reprezintă stabilirea, pentru mărfurile respective, potrivit reglementărilor în vigoare:

a) codului tarifar din Nomenclatura combinată a mărfurilor sau a codului tarifar din orice altă nomenclură menționată la art. 46 lit. b);

b) codului tarifar din orice altă nomenclură care se bazează în întregime sau în parte pe Nomenclatura combinată a mărfurilor ori care adaugă la aceasta orice subdiviziune și care este stabilită de dispozițiile legale care reglementează domeniile specifice cu privire la aplicarea altor măsuri decât cele tarifare legate de schimbul de mărfuri.

(2) La clasificarea tarifară a mărfurilor se utilizează regulile generale pentru interpretarea Sistemului armonizat din Convenția internațională privind Sistemul armonizat de denumire și codificare a mărfurilor, inclusiv anexa acestuia, încheiată la Bruxelles la 14 iunie 1983, ratificată prin Legea nr. 98/1996.”

Nomenclatura combinată se face conform Regulilor Generale pentru interpretarea Nomenclurii Combinate, prezentate în Partea I Secțiunea I din Anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistic și Tariful Vamal Comun, modificat prin Regulamentele (UE) nr. 1006/2011, nr. 927/2012, nr. 1001/2013 și nr. 1101/2014 ale Comisiei, de modificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Clasificarea mărfurilor în Nomenclatura combinată se efectuează în conformitate cu următoarele principii:

1. Enunțul titlurilor secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor este considerat ca având numai o valoare indicativă, clasificarea mărfurilor considerându-se legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și notelor de secțiuni și de capitole și, atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note, după următoarele reguli. (...)

6. Clasificarea mărfurilor la subpozițiile unei aceleiași poziții se efectuează, în mod legal, cu respectarea textelor acelor subpoziții și a notelor de subpoziții, precum

și, mutatis mutandis, cu respectarea regulilor anterioare, înțelegând prin aceasta că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel. În sensul acestei reguli, se utilizează și notele de secțiuni și capitole corespunzătoare, cu excepția cazului în care există dispoziții contrare.”

Din interpretarea prevederilor enunțate mai sus se reține că, încadrarea tarifară a produselor este o operațiune juridică dată în competența organelor vamale, iar Autoritatea Națională a Vămilelor este singura autoritate abilitată pentru încadrarea tarifară a mărfurilor la importul în România. Totodată, se reține că potrivit regulilor generale de interpretare, încadrarea mărfurilor este considerată legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole.

De asemenea, conform Notelor explicative ale nomenclurii combinate a Uniunii Europene (2011/C 137/01) publicate în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun:

“**7318** Șuruburi, buloane, piulițe, tirfoane, cârlige filetate, nituri, cuie spintecate, știfturi, piroane, pene, șaibe, inele (inclusiv șaibele și inelele elastice, de siguranță) și articole similare, din fontă, din fier sau din oțel”.

“**8108** Titan și articole din titan, inclusiv deșeuri și resturi:

8108 20 00 – Titan sub formă brută; pulberi

8108 30 00 – Deșeuri și resturi

8108 90 – Altele:

8108 90 30 – Bare, tije, profile și

8108 90 50 – Table, benzi și foi

8108 90 60 – Tuburi și țevi

8108 90 90 – Altele.”

“**9021** Articole și aparate de ortopedie, inclusiv centurile și bandajele medico-chirurgicale și cârjele; atele, gutiere și alte articole și aparate pentru fracturi; articole și aparate de proteză; aparate pentru facilitarea auzului surzilor și alte aparate care se poartă, se duc în mână sau care se implantează în organism pentru compensarea unei deficiențe sau infirmități

În sensul acestei poziții, se înțelege prin „compensarea unei deficiențe sau a unei infirmități” doar aparatele care preiau sau înlocuiesc într-adevăr funcționarea părții de corp deficiente sau infirme.

Sunt, cu toate acestea, excluse de la această poziție aparatele care servesc doar la atenuarea efectelor unei deficiențe sau a unei infirmități.

Această subpoziție nu include dispozitive identificabile pentru utilizarea în ostomie (subpoziția 3006 91 00).”

Potrivit Regulamentelor (UE) nr. 1006/2011, nr. 927/2012, nr. 1001/2013 și nr. 1101/2014 ale Comisiei, de modificare a Anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87

al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, în vigoare la data efectuării operațiunilor, în cadrul Notelor de capitol se precizează:

“6. În sensul poziției **9021** sunt considerate ca „articole și aparate ortopedice” articolele și aparatele care servesc:

- fie la prevenirea sau corectarea diformităților corporale;
- fie la susținerea sau menținerea părților corpului ca urmare a unei boli, operații sau răni.

Articolele și aparatele ortopedice, respectiv încălțăminte ortopedică precum și tălpile interioare speciale, concepute în vederea corijării afecțiunilor ortopedice ale piciorului, atât timp cât sunt

1. fabricate pe măsură sau
2. fabricate în serie, prezentate individual și nu în pereche și concepute a se adapta fiecărui picior.”

În ceea ce privește încadrarea tarifara a unor produse denumite “implanturi ortopedice: suruburi și saibe, prin adresa nr. x înregistrată la DGRFPB sub nr. x, Direcția Generală a Vamelor - Direcția Reglementari Vamale din cadrul ANAF, și-a exprimat următorul punct de vedere:

*“În cazul suruburilor confecționate dintr-un material, chiar dacă acestea sunt utilizate în chirurgie, dacă prezintă caracteristici similare cu ale articolelor descrise la poziția 7318, acestea sunt clasificate după materialul constitutiv. Spre deosebire de acest tip de articole, **suruburile care prezintă anumite caracteristici obiective** (de exemplu, caneluri), **care fac să difere de cele ale unui surub obișnuit, sunt clasificate în cadrul poziției 9021.***

*In concluzie, în măsura în care **produsele care au făcut obiectul controlului vamal prezintă caracteristici conform cărora acestea corespund în întregime unui surub din materiale comune, acestea se clasifică după natura materialului constitutiv, respectiv la capitolul 73 sau 81, oricare ar fi domeniul de utilizare al lor. Dacă produsele, având caracteristicile lor obiective, nu corespund în întregime cu cele ale unui surub (conform descrierii de la poziția 7318), acestea se clasifică la capitolul 90.***

În speta, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. x, DRV B a stabilit în sarcina societății taxe vamale în suma de x lei (prin aplicarea unei cote de 7%, față de 0%, cât a aplicat societatea) și accesorii aferente taxelor vamale în suma totală de x lei, urmare reîncadrării tarifare de la pozițiile tarifare 9021101000, 9021109000 și 9021310000, la codul tarifar 81089090, a produselor importate în perioada 2012 - 2015, conform declarațiilor de punere în liberă circulație din anexa 1 la procesul-verbal nr. x, pe motiv că nu au fost respectate:

1. - prevederile Notei explicative nr. 1 lit. f) de la Capitolul XV, potrivit cărora capitolul nu cuprinde articolele de la pozițiile 73.07, 73.12, 73.15, 73.17 sau 73.18, precum și articolele similare din alte metale și nici arcurile și lamelele pentru arcuri din metale comune, de la poziția 83.06;

2. - prevederile Regulamentului (UE) nr. 1212/2014 al Consiliului din 11 noiembrie 2014, cu privire la caracteristicile produselor care se clasifică la poziția tarifară 81089090;

3. - ITO nr. x emis de Germania la data de 16.06.2010, cu valabilitate 15.06.2016, cu privire la clasificarea tarifara a suruburilor din titan si metale comune nesterile folosite in chirurgia ortopedica.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, in raport de constatarile organelor vamale, se retin urmatoarele aspecte:

A. In ceea ce priveste **produsele importate de societate**, la dosarul cauzei exista anexate o multitudine de documente cu privire la importurile efectuate de aceasta in perioada supusa verificarii, respectiv:

- declaratiile vamale de import, invoice, commercial invoice, note de receptie si constatare diferite pentru fiecare import;

- traducerile legalizate, in copie, ale caracteristicilor tehnice specificate de producator pentru categorii de produse (suruburi de interfata Bioscrew si Genesys Matrix, suruburi subtalar Bioarch, implanturi pentru deget si pentru maini Swanson, ancorele de umar Super Evo, sisteme de fixare tendon Endopearl, sisteme de fixare tendon Poplok, sisteme de fixare tesut pe os, XO Button si dispozitive de reparare menisc Sequent;

- adresele nr. x prin care Agentia Nationala a Medicamentului si a Dispozitivelor Medicale confirma ca scopul propus si caracteristicile produselor care fac obiectul importurilor efectuate de catre societate care fac obiectul cauzei supusa solutionarii, etc.

Se retine ca **in legatura cu aceste documente organul vamal nu a facut nicio constatare si nici nu a prezentat in detaliu in ce au constat verificarile efectuate, astfel incat, sa nu existe niciun dubiu cu privire la elementele ce au condus la reincadrarea tarifara a produselor importate de societate**, contrar dispozitiilor art. 100 din Legea 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei, coroborat cu art. 600 din Regulamentul de aplicare a Codului vamal al Romaniei, aprobat prin HG nr. 707/2006 si art. 63 din OPANAF nr. 7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior, care stipuleaza:

“**Art. 100.** - (1) Autoritatea vamală are dreptul ca, din oficiu sau la solicitarea declarantului, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să modifice declarația vamală.

(2) În cadrul termenului prevăzut la alin. (1), **autoritatea vamală verifică orice documente, registre și evidente referitoare la mărfurile vămuite sau la operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri.** Controlul se poate face la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional în operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane care se află în posesia acestor acte ori deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi făcut și controlul fizic al mărfurilor, dacă acestea mai există.

(3) Când după reverificarea declarației sau după controlul ulterior rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor

informații inexacte sau incomplete, autoritatea vamală ia măsuri pentru regularizarea situației, ținând seama de noile elemente de care dispune.”

“**Art. 600.** - În exercitarea atribuțiilor de control vamal, autoritatea vamală abilitată are dreptul de a realiza următoarele activități pe întregul teritoriu național:

a) efectuarea de investigații, supravegheri și verificări în cazurile în care sunt semnalate încălcări ale reglementărilor vamale;

b) verificarea de registre, evidențe financiar-contabile, orice înscrisuri, inclusiv cele pe suport informatic care au legătură directă sau indirectă cu bunurile importate, exportate sau tranzitate pe teritoriul vamal al României;

c) prelevarea de probe din mărfurile supuse controlului vamal pentru a fi analizate în laboratoarele proprii sau agreate în vederea identificării și expertizării acestora;

d) când consideră că prin încălcarea reglementărilor vamale au fost săvârșite infracțiuni, sesizează organele de urmărire penală competente. “

“**Art. 63.** - (1) Procesul-verbal de control este un act bilateral care se semnează de către organul de control și de persoana controlată sau de reprezentantul legal al persoanei, în cazul controlului vamal al mărfurilor ori bunurilor. Conținutul orientativ al procesului-verbal de control este prezentat în anexa nr. 6.

(2) **Procesul-verbal de control trebuie să cuprindă motivele de fapt și temeiul de drept în ceea ce privește constatările și măsurile dispuse de organul de control.**

(3) **Constatările din procesul-verbal de control trebuie să fie proprii organelor de control, bazate pe date și documente expuse clar și precis, eliminându-se orice elemente și descrieri personale neconcludente, care încarcă nejustificat conținutul acestuia.**

(4) **Neregulile constatate se consemnează în mod obligatoriu în procesul-verbal de control**, precizându-se în mod concret actele normative încălcate, respectiv articolul și alineatul din acestea, cu determinarea exactă a influențelor în situațiile în care s-a constatat nașterea unei datorii vamale sau sume plătite în plus. Prin procesul-verbal de control se stabilesc, de asemenea, diferențe în plus sau în minus privind alte taxe și impozite datorate statului, în cadrul operațiunilor vamale.

(5) **În procesul-verbal de control se vor înscrie, la fiecare neregulă constatată, măsurile luate operativ în timpul controlului**, cu menționarea documentelor întocmite, sau măsurile ce vor fi luate în continuare de persoanele controlate, cu indicarea termenelor de comunicare la Direcția supraveghere și control vamal, la serviciile supraveghere și control vamal sau la birourile vamale, după caz.”

Mai mult, aceste **documente nu au fost analizate detaliu nici prin referatul cu propuneri de soluționare a cauzei, desi organul vamal a avut aceasta posibilitate.**

B. Contrar susținerilor organului vamal din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, calculele pentru diferențele vamale și TVA nu au vizat doar suruburile filetate din titan.

De exemplu:

- potrivit Anexei 1 la procesul-verbal de control care a stat la baza deciziei contestata, pozitia nr. 29, DVI x, organul vamal a calculat diferente de obligatii vamale in legatura cu art. 2 din declaratie in valoare de x USD = x lei;
- potrivit facturii nr. x, anexata la declaratie, obiectul importului il constituie "Genesys Matryx 9.0x25mm Interference Screw", in suma de x USD + "Genesys Matryx 9.0x30mm Interference Screw", in valoare de x USD;
- potrivit traducerilor legalizate ale caracteristicilor tehnice specificate de producator pentru aceste categorii de produse, "*Genesys Matryx este un surub ortopedic filetat, canulat, bioresorbabil, realizat din copolimer de polilactida cu inalta rezistenta si fosfat tricalcic beta.* (...)"

C. Referitor la informatiile tarifare obligatorii (ITO) emise de administratiile vamale ale altor state membre ale Uniunii Europene, in speta ITO nr. X emis de Germania la data de 16.06.2010, cu valabilitate 15.06.2016, se retin urmatoarele aspecte:

Solicitarea, emiterea si utilizarea ITO se face conform prevederilor art. 11 si 12 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, cu modificarile si completarile ulterioare si conform prevederilor art. 5 - art. 14 din Regulamentul CEE nr. 2545/93 al Comisiei privind dispozitiile de aplicare a Regulamentului CEE nr. 2913/92, cu modificarile ulterioare. Astfel, contrar precizarilor organului vamal:

"Informatiile tarifare obligatorii sau informatiile obligatorii privind originea **sunt obligatorii pentru autoritatile vamale, fața de titularul informațiilor**, care are obligatii doar în privința încadrării tarifare sau determinării originii mărfurilor.

Informatiile tarifare obligatorii sau informatiile obligatorii privind originea sunt obligatorii pentru autoritatile vamale **doar în ceea ce privește mărfurile în legătură cu care au fost efectuate formalitățile vamale** după data la care le-au fost furnizate informatiile."

Prin urmare, ITO emise unui alt titular nu au relevanta in derularea operatiunilor vamale efectuate de catre **SC x SRL**. In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale a Vamilor - Directia Reglementari Vamale din cadrul ANAF, exprimat prin adresa nr. x inregistrata la DGRFPB sub nr. x.

De altfel, in speta, organul vamal si nici societatea nu au facut dovada ca s-a solicitat autoritatilor vamale din Romania eliberarea Informatiilor Tarifare Obligatorii pentru marfurile importate.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, dispozitiile art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 alin (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precum si principiul accesoriul urmeaza principalul, urmeaza a se dispune desfiintarea Deciziei pentru regularizarea situatiei nr. x, cu privire la diferenta de taxe vamale in suma de x lei si accesoriile aferente taxelor vamale in suma totala de x lei (x lei = dobanzi de intarziere aferente taxelor vamale +x lei = penalitati de intarziere aferente taxelor vamale).

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipulează:

“**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, cu privire la acest capat de cerere organele vamale vor proceda la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei și accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei (x lei = dobanzi de întârziere aferente TVA + x lei = penalități de întârziere aferente TVA):

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA în suma de x lei și accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei, urmare reincadrării tarifare a mărfurilor importate de contestatară de la pozițiile tarifare 9021101000, 9021109000 și 9021310000, la codul tarifar 81089090, în condițiile în care aplicabilitatea cotei reduse de TVA nu este condiționată de codurile NC aferente diferitelor bunuri, ci de încadrarea sau nu a acestora în definiția protezei medicale, astfel cum este aceasta reglementată la pct. 23 alin (4) din HG nr. 44/2004, aspect confirmat și de direcțiile de specialitate din MFP.

In fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. x, DRV B a stabilit în sarcina societății TVA în suma de x lei și accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei (prin aplicarea unei cote de 24%, față de 9%, cât a aplicat societatea), urmare reincadrării tarifare de la pozițiile tarifare 9021101000, 9021109000 și 9021310000, la codul tarifar 81089090, a produselor importate în perioada 2012 - 2015, conform declarațiilor de punere în liberă circulație din anexa 1 la procesul-verbal nr. x.

In drept, conform prevederilor art. 126 alin. (2), art. 131 lit. a), art. 132², art. 136 alin. (1), art. 139 alin. (1) și art. 140 alin. (1), alin. (2) lit. d) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 23 (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, în vigoare pe întreaga perioadă supusă impunerii:

Codul fiscal:

“**Art. 126 (2)** Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 132².”

“**Art. 131.** - Importul de bunuri reprezintă:

a) intrarea pe teritoriul Comunității de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 24 din Tratatul de înființare a Comunității Europene. (...)”

“**Art. 132².** - (1) Locul importului de bunuri se consideră pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul comunitar”.

“**Art. 136.** - (1) În cazul în care, la import, bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care intervin faptul generator și exigibilitatea respectivelor taxe comunitare.”

“**Art. 139.** - (1) **Baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor**, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.”

“**Art. 140.** - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

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

d) **livrarea de produse ortopedice** (...).

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

Norme metodologice:

“(4) Cota redusă de taxă de 9% prevăzută la art. 140 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal **se aplică pentru protezele medicale și accesoriile acestora**, exclusiv protezele dentare care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în condițiile prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Proteza medicală este un dispozitiv medical care amplifică, restabilește sau înlocuiește zone din țesuturile moi ori dure, precum și funcții ale organismului uman; acest dispozitiv poate fi intern, extern sau atât intern, cât și extern. Accesoriul unei proteze este un articol care este prevăzut în mod special de către producător pentru a fi utilizat împreună cu proteza medicală.”

Se reține că importul de bunuri este o operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată, aceasta fiind percepută pe teritoriul statului membru în care marfa intră în Uniune, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care bunurile sunt supuse taxelor

vamale. De asemenea, taxa vamală se include în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la cota de TVA de 9% aplicabila pentru livrarea de proteze si accesorii ale acestora, potrivit punctelor de vedere exprimate in spete similare de catre Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP prin adresele nr. x, anexate la dosarul cauzei:

“Cota redusa de TVA de 9% pentru livrarea de proteze si accesorii ale acestora se aplica normele metodologice, ca in concordanta atat cu prevederile legale in vigoare in domeniul sanatatii, cat si cu jurisprudenta relevanta a Curtii de Justitie a Uniunii Europene in materie de TVA.

Prin urmare, aplicabilitatea cotei reduse de TVA nu este conditionata de codurile NC aferente diferitelor bunuri, ci de incadrarea sau nu a acestora in definitia protezei medicale, astfel cum aceasta este reglementata la pct. 23 alin 4 din Normele metodologice.

Incadrarea bunurilor (...) in categoria protezelor medicale sau accesoriilor acestora nu intra in sfera noastra de competenta. Prin urmare, ne-am adresat Agentiei nationale a medicamentului (ANM) din cadrul Ministerului sanatatii.

Ca urmare a solicitarii noastre, ANM ne-a comunicat (...) ca suruburile medicale dedicate special de producator pentru a fi utilizate impreuna cu sistemele de implantare (placi, tije, sisteme cui-placa, etc) pentru fixarea si stabilizarea fracturilor pot fi incadrate in categoria protezelor si accesoriilor acestora.”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 1 si art. 2 din HG nr. 54/2009 privind conditiile introducerii pe piata a dispozitivelor medicale, potrivit carora:

“Art. 1. - Prezenta hotărâre se aplică dispozitivelor medicale și accesoriiilor acestora. În sensul prezentei hotărâri, **accesoriile sunt tratate ca dispozitive medicale propriu-zise.** Dispozitivele medicale și accesoriiile acestora sunt denumite în continuare dispozitive.

“Art. 2. - (1) În sensul prezentei hotărâri, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează:

1. **dispozitiv medical** - orice instrument, aparat, echipament, software, material sau alt articol, utilizate separat sau în combinație, inclusiv software-ul destinat de către producătorul acestuia a fi utilizat în mod specific pentru diagnosticare și/sau în scop terapeutic și necesar funcționării corespunzătoare a dispozitivului medical, destinat de către producător a fi folosit pentru om în scop de:

a) diagnosticare, prevenire, monitorizare, tratament sau ameliorare a unei afecțiuni;

b) diagnosticare, monitorizare, tratament, ameliorare sau compensare a unei leziuni sau a unui handicap;

c) investigare, înlocuire sau modificare a anatomiei sau a unui proces fiziologic;

d) control al concepției, și care nu își îndeplinește acțiunea principală pentru care a fost destinat în organismul uman sau asupra acestuia prin mijloace

farmacologice, imunologice sau metabolice, dar a cărei funcționare poate fi asistată prin astfel de mijloace;

2. **accesoriu** - un articol care, deși nu este un dispozitiv, este destinat în mod special de către producător să fie utilizat împreună cu un dispozitiv, pentru a permite utilizarea acestuia în conformitate cu scopul propus dat de producător respectivului dispozitiv.”

Se retine ca in legatura cu privire la cota de TVA aplicabila in cazul importului de accesorii - dispozitive medicale folosite la implanturile ortopedice (suruburi, saibe, piulite, etc), s-a pronuntat si Directia Generala a Vamilor prin adresele nr. x, anexate la dosarul cauzei:

“Importul accesoriilor protezelor medicale efectuat separat se face pe baza declaratiei de conformitate a producatorului, in care se precizeaza conformitatea produselor respective cu Directiva 93/42/CE a Consiliului din 14 iunie 1993 privind dispozitivele medicale, iar avizul de vama eliberat de ANMDM este utilizat numai pentru importul urmatoarelor dispozitive:

- dispozitive medicale destinate studiilor clinice, cercetarii si altor asemenea activitati;*
- dispozitivele medicale pentru avaluare tehnica, investigatie clinica si/sau evaluarea performantei in vederea certificarii;*
- dispozitive importate ca mostre pentru targuri, expozitii sau alte manifestari promotionale;*
- dispozitive medicale provenite din donatii si dispozitive medicale second-hand.*

Avand in vedere cele mentionate mai sus, in baza TARIC3 s-au operat urmatoarele actualizari:

- la pozitiile tarifare 7307, 7312, 7315, 7317, 7318 si 8108, pozitiile susceptibile in care pot fi incadrate si accesorii pentru dispozitive medicale, cota de TVA aferenta va fi de 9%, cu conditia ca marfurile sa reprezinte accesorii pentru dispozitive medicale si la rubrica 44 a declaratiei vamale sa se ataseze una din codificarile: “1171” (codificare aferenta declaratiei de conformitate a producatorului in care se precizeaza conformitatea produselor respective cu Directiva 93/42/CE sau “1151” (codificare aferenta avizului de vama pentru dispozitive medicale);*
- pentru marfurile incadrate la una din pozitiile tarifare care fac obiectul prezentei, dar care nu reprezinta accesorii pentru dispozitive medicale, cota de TVA va fi de 24%”.*

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca la dosarul cauzei nu exista anexate suficiente documente, cu privire la natura si destinatia bunurilor importate si tinand cont de de cele retinute la pct. 3.2 al prezentei decizii, organul de solutionate a contestatie nu se poate pronunta cu privire la cota de TVA legal datorata de societate (9% sau 24%) cu privire la importul produselor din perioada 2012 - 2015, conform declaratiilor de punere in libera circulatie din anexa 1 la procesul-verbal nr. x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii potrivit carora scadenta obligatiei de plata preprezentand TVA in ceea ce priveste importul de bunuri este data depunerii decontului de TVA, avand in vedere ca in materie vamala, scadenta obligatiilor este reprezentata de momentul in care ia nastere datoria vamala, respectiv de momentul depunerii si inregistrarii declaratiilor vamale la biroul vamal de import, potrivit art. 201 din Regulamentul Consiliului (CEE) nr. 2.913/92 de instituire a Codului vamal comunitar:

"(1) O datorie vamala la import ia nastere si prin:

a) punerea in libera circulatie a marfurilor supuse drepturilor de import [...].

(2) O datorie vamala ia nastere in **momentul acceptarii declaratiei vamale in cauza**".

Aceleasi prevederi sunt reglementate si la art. 223 si art. 287 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei:

"**Art. 223.** – (1) Datoria vamala la import ia nastere prin:

a) punerea in libera circulatie a marfurilor supuse drepturilor de import [...].

(2) Datoria vamala se naste in momentul acceptarii declaratiei vamale in cauza".

"**Art. 287.** - Dispozițiile cuprinse în prezentul cod și în alte reglementări vamale privind plata, garantarea, înscrierea în evidențele contabile, stingerea datoriei vamale și remiterea drepturilor de import, cu excepția art. 163 și 247 din prezentul cod, se aplică în mod corespunzător și pentru taxa pe valoarea adăugată și pentru accize care, potrivit Codului fiscal, sunt în atribuțiile autorității vamale".

Fata de cele prezentate, dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precum si principiul accesoriul urmeaza principalul, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea Deciziei pentru regularizarea situatiei nr. x emisa de DRVVB, cu privire la TVA in suma de x lei si accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei = dobanzi de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere aferente TVA).

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

"**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod

corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, organele vamale vor proceda la o noua verificare, cu privire la TVA in suma de x lei si accesoriile aferente TVA in suma totala de x lei (x lei = dobanzi de intarziere aferente TVA + x lei = penalitati de intarziere aferente TVA), in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 63 din OPANAF nr. 7521/2006, Notelor explicative ale nomenclurii combinate a uniunii europene (2011/C 137/01), Regulamentul CEE nr. 2913/1992, Regulamentele (UE) nr. 1006/2011, nr. 927/2012, nr. 1001/2013 și nr. 1101/2014, art. 48, art. 100, art. 223, art. 287 din Legea nr. 86/2006, Regulamentul (UE) nr. 1006/2011, Regulamentului (CE) Nr. 732/2008, art. 126 alin. (2), art.131 lit.a), art.132² art. 136 alin. (1), art. 139 alin. (1) si art. 140 alin. (1), alin. (2) lit. d) si alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct. 23 (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, art. 119, art. 120, art. 120¹ art. 216 alin (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza Decizia pentru regularizarea situatiei nr. x, prin care DRVB a stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei - taxe vamale;
- x lei - dobanzi de intarziere aferente taxelor vamale;
- x lei - penalitati de intarziere aferente taxelor vamale;
- x lei - TVA;
- x lei - dobanzi de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA,

urmand ca organele vamale sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.