



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. .170/10.06.2013

privind soluționarea contestației depuse de
S.C. .X. S.A. .X. înregistrată la Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale
de Administrare Fiscală **sub nr. .X. din data de
26.06.2012**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./25.06.2012 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub **nr. .X. din data de 26.06.2012**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A. cu sediul în.X., sectorul .X., str. .X., nr. .X., CUI .X..**

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012**, emisă de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale.X., obiectul acesteia fiind suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă TVA, iar .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Totodată societatea contestă și **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr. .X./14.05.2012** emisă de Biroul vamal .X. pentru suma de .X. lei reprezintă dobânzi aferente TVA în cuantum de .X. lei individualizată ca obligație de plată prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile

suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012, precum și înștiințarea de plată nr. .X./14.05.2012 emisă de Biroul vamal .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în raport de data comunicării deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal contestată, respectiv 16.05.2012, așa cum reiese din confirmarea de primire existentă la dosar, de data emiterii de către Biroul vamal .X. a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr. .X., respectiv 14.05.2012 și de data depunerii contestației la Oficiul poștal nr. .X., .X., respectiv 13.06.2012 conform ștampilei poștei aplicată pe plicul în care a fost expediată contestația.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile -revăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92./2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.A..**

I. Prin contestație societatea consideră că organele vamale au nesocotit dispozițiile privind controlul vamal ulterior arătând că în conformitate cu prevederile art.100 alin.(3) din Codul vamal emiterea unei decizii de regularizare poate fi determinată numai de existența unor informații inițiale inexacte sau incomplete, condiții neîntânite în cauza dedusă soluționării. Astfel, informațiile care au stat la baza emiterii deciziei de regularizare sunt de fapt, aceleași informații care au fost inițial analizate și pe baza cărora s-a emis declarația vamală din septembrie 2011 cu scutire de la plata TVA.

Societatea concluzionează că autoritatea vamală a folosit abuziv instituția procedural-fiscală a regularizării cu scopul de a încasa nejustificat o sumă imensă cu majorările de întârziere aferente pentru curgerea cărora contestatoarei nu i se poate reține vreo culpă sau vreo neexecutare de obligații.

Pe fondul cauzei societatea învederează că operațiunea de import pe care a derulat-o întrunește condițiile impuse de art.143 lit.i) din Codul fiscal ceea ce generează fără dubiu scutirea de la plata TVA aferentă respectivei operațiuni. Regimul fiscal de scutire de la plata TVA vizat de articolul de lege

invocat este un regim restrictiv, instituit în considerarea următoarelor condiții cumulative:

- obiectul operațiunii îl reprezintă o aeronavă,
- destinația aeronavei este comercială,
- serviciile furnizate de compania aeriană utilizatoare sunt "caracterizate" în sensul că sunt servicii de transport internațional de persoane și/sau bunuri,
- operațiunea poate consta în oricare dintre cele determinate de raporturile juridice identificate de text: livrare, leasing, închiriere.

Societatea consideră că scutirea de taxă privește în exclusivitate activitățile comerciale care s-ar putea desfășura cu o aeronavă, iar nu activități care ar privi un alt scop/alte scopuri decât cele comerciale, accentul fiind pus așadar, pe destinația finală a bunului, care trebuie să fie una comercială. În speță, aeronava a fost achiziționată de **S.C. .X. S.A.** pe fondul raporturilor deja existente între utilizatorul .X. și compania aeriană .X.. Aceste două societăți au încheiat în februarie 2011 un contract de operare și servicii aeronautice, în temeiul căruia aeronava urma să fie utilizată de .X.. Astfel, condiția esențială pentru utilizarea aeronavei de către o companie aeriană, în scopuri comerciale este cu prisosință întrunită, de vreme ce achiziția de la producătorul nord-american s-a efectuat în vederea acestui scop și pe baza relațiilor prestabilite cu societatea de transport aerian care urma să utilizeze bunul, aceasta făcând dovada capacității sale de a efectua transporturile internaționale indicate de textul de lege.

Textul și spiritul dispoziției legale naționale din Codul fiscal corespund literei și spiritului dispoziției art.148 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Scutirea de taxă aplicabilă situației aeronavelor este identică celei aplicabile situației navelor care efectuează transporturi internaționale de mărfuri sau persoane. De asemenea, regimul fiscal aferent scutirii de TVA aplicabile celor două categorii de prestatori de servicii - nave și aeronave - este identic și la nivelul Directivei ale cărei dispoziții au fost transpuse la nivel național prin dispozițiile literelor h) și i) ale art.143 din Codul fiscal.

Societatea invocă și prevederile art.8 alin.4 al Instrucțiunilor de punere în aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 literele a) - i), instrucțiuni anexă la Ordinul ministrului finanțelor nr.2222/2006. În opinia societății, textul din instrucțiuni confirmă ideea

că ceea ce este esențial din perspectiva scutirii de taxă este atingerea scopului prevăzut de lege, anume prestarea prin intermediul navelor a serviciilor vizate de reglementarea fiscală, întrucât regimul fiscal prevăzut în actul normativ de bază pentru cele două categorii de prestatori de servicii, prestatorii de servicii de transport aerian, pe de o parte, și prestatorii de servicii de transport naval, pe de altă parte, este identic, rezultă cu prisosință că interpretarea dată de instrucțiuni literei h) se aplică pentru identitate de rațiune și prevederii de la litera i), beneficiul unei scutiri fiscale fiind recunoscut identic pentru situații identice.

Societatea solicită anularea tuturor obligațiilor de plată instituite în sarcina sa prin actele administrativ-fiscale contestate și constatarea că operațiunea de import aferentă DVI nr. X/X / /2011 se derulează cu scutire de TVA.

În completarea contestației administrative societatea a invocat jurisprudența Curții de Justiție a Comunităților Europene, depunând cu adresa înregistrată sub nr.X./25.07.2012 Hotărârea Curții pronunțată în 19.07.2012 în cauza C-33/11 prin care s-a reținut că: *articolul 15 punctul 6 din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol se aplică și livrării unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși "o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale" în sensul acestei dispoziții, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusiv de către o astfel de companie.*

II. Prin Procesul verbal de control nr. X/X/2012 care a stat la baza emiterii Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012, organele vamale din cadrul Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale.X. au efectuat controlul ulterior al declarației vamale de import nr.X /X/ 2011 și au constatat că scutirea de TVA se poate aplica numai pentru importul realizat de o companie aeriană pe baza certificatului prevăzut la art.9 alin.5 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.2 și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât contestatoarea nu este o companie aeriană, organele vamale au stabilit în sarcina societății prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012,

suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă TVA, iar .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

Prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012, emisă de Biroul vamal .X. a fost stabilită în sarcina societății suma de .X. lei reprezentând dobânzi aferente TVA în cuantum de .X. lei individualizată ca obligație de plată prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012.

În cuprinsul procesului verbal de control nr. .X./11.05.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei pentru Regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr. .X./11.05.2012, organele vamale au invocat adresa nr. X/X /X.2012 emisă de Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămirilor și adresa nr. X/X 2012 emisă de Direcția .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, urmare cărora s-a efectuat controlul ulterior al DVI nr. X/X 11.

III. Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de acestea, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

1. Referitor la excepția nelegalității deciziei contestate pe motiv de încălcare a dispozițiilor legale privitoare la desfășurarea controlului ulterior cauza supusă soluționării este dacă organele vamale aveau dreptul să verifice temeinicia obligațiilor declarate prin declarație vamală de import în condițiile în care contestatoarea nu face dovada că respectiva declarație vamală de import a mai fost supusă unui alt control vamal.

În fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. .X./ 2012, emisă în baza procesului verbal de control nr. .X./ 2012 întocmit de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. a fost verificată declarația vamală de import nr. X/X/X/2011, depusă de **S.C. .X. S.A.** și au constatat că scutirea de TVA a fost eronat solicitată întrucât importatorul nu este o companie aeriană.

Societatea contestatoare consideră că întrucât la momentul efectuării importului a furnizat toate datele și elementele în legătură cu importul

efectuat organele vamale nu aveau motive să efectueze controlul ulterior asupra declarației vamale în cauză.

În drept, art.100 alin.(3) din Legea nr.86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data întocmirii actului atacat, 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 CE1E 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 nou control ulterior asupra unei declarații vamale care a mai fost supusă în prealabil unui alt control

ulterior fiind condiționată de existența unor elemente noi, de natura informațiilor inexacte sau incomplete, excepția fiind de strictă interpretare și aplicare.

Având în vedere că declarația vamală potrivit nrt.4 pct.21 din Legea 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, însă un al doilea control ulterior asupra aceleiași declarații vamale fiind supus restricțiilor anterior enunțate. Natura juridică pe care legiuitorul a atribuit-o declarației vamale este aceea de declarație pe proprie răspundere, nefiind încheiată în urma controlului.

Organul de soluționare are în vedere faptul că la momentul înregistrării declarației vamale nu se efectuează controlul ulterior al declarației, astfel cum este definită această activitate de actele normative în vigoare, astfel încât organele vamale pot verifica operațiunea vamală în cadrul unei acțiuni de control ulterior.

Cum în cauză, din probatoriile administrate nu rezultă că declarația vamală de import nr. X/X/X/2011 ar mai fi fost supusă unui control ulterior înaintea întocmirii deciziei de regularizare contestate, excepția nelegalității deciziei contestate pe motiv de încălcare a dispozițiilor legale privitoare la reverificare va fi respinsă, contestația urmând a fi analizată pe fond.

2. Referitor la obligațiile vamale în suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă TVA, iar .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2012 cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare putea importa o aeronavă în scutire de TVA în condițiile în care titularul regimului vamal nu este o companie aeriană.

În fapt, organele vamale din cadrul Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale.X., în urma controlului ulterior efectuat asupra declarației vamale de import nr. .X./X/2011, depusă de **S.C. .X. S.A.** pentru o aeronavă au constatat că societatea nu este îndreptățită să beneficieze de scutire de TVA întrucât importatorul nu este o companie aeriană.

În cuprinsul Procesului verbal de control nr..X./2012 care a stat la baza emiterii Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2012, organele vamale au invocat adresele nr.,X./X/2012 emisă de Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția .X. și nr..X./2012 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția .X., în cuprinsul căreia se precizează că scutirea de TVA în cazul importului unei aeronave se aplică numai pentru importul realizat de o compania aeriană pe baza certificatului prevăzut de art.9 alin.5 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.2 și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

în drept, art 142 alin.(1) lit.a) și art.143 alin.(1) lit.i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data derulării importului, prevede:

"ART. 142

Scutiri pentru importuri de bunuri și pentru achiziții intracomunitare

(1) Sunt scutite de taxă:

a) importul și achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării;

ART. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

i) în cazul aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, leasingul și închirierea aeronavelor, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor încorporate sau utilizate pe aeronave;

2. livrarea de carburanți și provizii destinate utilizării pe aeronave;

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1 sau la art. 144¹, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora;"

De asemenea, la art.9 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art 143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.2 și art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

"(1) în sensul art. 143 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, se aplică scutirea de taxă în cazul companiilor aeriene care în principal realizează transport internațional de persoane și/sau de mărfuri efectuat cu aeronave, pentru următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, leasingul și închirierea aeronavelor, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor încorporate sau utilizate pe aceste aeronave;

2. livrarea de carburanți și provizii destinate a fi utilizate pe aeronave;

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1 sau la art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora.

(2) O companie aeriană este orice persoană impozabilă ale cărei activități includ transportul, pe calea aerului, de pasageri sau de marfă în regim de închiriere sau cu plată. Aceasta include toate liniile aeriene internaționale ce asigură transporturi internaționale regulate de pasageri și/sau de bunuri și toate companiile ce efectuează transporturi internaționale charter de pasageri și/sau de marfă. Încărcătură reprezintă orice bunuri ce pot fi transportate pe calea aerului, inclusiv corespondența și animalele.

(5) În cazul companiilor aeriene care nu sunt stabilite în România, în scopul aplicării scutirilor se va considera că activitatea acestora constă întotdeauna, în principal, în transportul internațional de persoane și/sau de mărfuri efectuat cu plată, în cazul companiilor aeriene stabilite în România, Direcția generală aviație civilă din cadrul Ministerului Transporturilor și Infrastructurii va emite un certificat care atestă faptul că activitatea acestora constă, în principal, în transportul internațional de persoane și/sau de mărfuri efectuat cu plată, care va fi transmis în copie furnizorilor/prestatorilor, ca document justificativ pentru aplicarea scutirii. Certificatul va fi eliberat la solicitarea companiile" aeriene, după cum urmează:

a) în cazul în care certificatul este solicitat în anul curent pentru anul următor, va fi avută în vedere activitatea desfășurată în anul solicitării și certificatul va fi valabil de la data de 1 ianuarie până la data de 31 decembrie a anului calendaristic următor;

b) în situația în care certificatul nu a fost solicitat în anul curent pentru anul următor, va fi avută în vedere activitatea desfășurată în anul precedent și

certificatul va fi valabil de la data emiterii până la data de 31 decembrie a anului în care a fost eliberat;

c) în cazul companiilor aeriene nou-înființate, certificatul va fi eliberat în anul înființării pe baza planului de afaceri prezentat Direcției generale aviație civilă din cadrul Ministerului Transporturilor și Infrastructurii și va fi valabil de la data emiterii până la data de 31 decembrie a anului în care a fost eliberat.

(7) Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată se realizează pe baza documentelor care atestă că livrările de bunuri și prestările de servicii sunt destinate scopurilor prevăzute de lege și a certificatului prevăzut la alin. (5) pentru companiile aeriene stabilite în România. Scutirea de taxă pentru prestările de servicii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 1 și 3 din Codul fiscal se justifică de către prestatorul serviciilor, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal și dacă acesta ar fi fost persoana obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplică o scutire de taxă. Dacă locul prestărilor de servicii prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. i) pct. 1 și 3 din Codul fiscal este în România, scutirea de taxă se justifică de beneficiarul serviciilor, dacă acesta ar fi persoana obligată la plata taxei conform art. 150 din Codul fiscal, în situația în care operațiunea nu ar fi scutită".

Organul de soluționare reține că prin Codul fiscal a fost instituită scutirea de TVA pentru importul de aeronave, iar prin Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.2 și art.144 din Legea'nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare a fost reglementată procedura de acordare a acestei scutiri. Conform acestor reglementări scutirea se acordă numai operatorilor economici care sunt companii aeriene, sens în care sunt și punctele de vedere transmise organului de control de către Direcția .X. din Ministerul Finanțelor Publice precum și de Direcția .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămile, anterior invocate.

În speță, contestatoarea nu deține calitatea de companie aeriană, însă susține că importul a fost efectuat pentru o companie aeriană, .X.SRL, în urma deciziei S.C. .X. S.A. de finanțare a achiziționării aeronavei.

Având în vedere jurisprudența în materie a Curții de Justiție a Comunităților Europene, reprezentată de Hotărârea Curții pronunțată în 19.07.2012 în cauza C-33/11 prin care s-a reținut că: *articolul 15 punctul 6 din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută la acest articol se aplică și livrării unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși "o companie aeriană care operează cu plată, în principal pe rute aeriene internaționale" în sensul acestei dispoziții, dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusiv de către o altfel de companie, și sesizând interpretarea diferită în ceea ce privește aplicarea scutirii de taxă pentru livrarea unei aeronave către un operator economic care nu este el însuși o companie aeriană care operează cu plată dar care achiziționează aeronava respectivă în scopul utilizării sale exclusive de către o astfel de companie s-au solicitat lămuriri la Direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice care a precizat că până la amendarea legislației naționale invocată anterior, aceasta prevalează în speța dedusă soluționării.*

Din analiza prevederilor legale mai sus erunțate, se reține că legiuitorul precizează *expressis verbis* faptul că documentul justificativ pentru aplicarea scutirii este certificatul doveditor al activității de transport internațional de persoane/mărfuri efectuat cu plată iar, întrucât nu deține un astfel de certificat, petenta nu poate beneficia de scutirea invocată.

În consecință, contestatoarea nu putea importa aeronava în scutire de TVA, în condițiile în care titularul regimului vamal nu este el însuși companie aeriană, astfel că în mod legal organele vamale au stabilit în sarcina societății diferența de TVA în cuantum de .X. lei.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al obligațiilor suplimentare sub aspectul bazei de calcul, cotelor aplicate, însumarea produselor dintre baza de calcul și cotele aplicate, se va respinge ca neîntemeiată, în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care prevede: *"Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;", contestația **S.C. .X. S.A.** privind suma de .X. reprezentând TVA,

precum și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente, în virtutea principiului de drept accesoriul urmează principalul.

3. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr. .X./ 2012, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea instituirii accesoriorilor în sumă de .X. lei prin acest act administrativ fiscal în condițiile în care la data emiterii deciziei de calcul accesorii, același debit era deja individualizat prin decizie de regularizare.

În fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./ 012, emisă în baza procesului verbal de control nr..X./2012 întocmit de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X. au fost stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.** obligații suplimentare în suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă TVA, iar .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente. Majorările au fost calculate pentru perioada 09.09.2011-11.05.2012.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr. .X./2012 emisă de Biroul vamal .X. au fost stabilite în sarcina **S.C. .X. S.A.** dobânzi în suma de .X. lei aferente TVA în cuantum de .X. lei individualizată ca obligație de plată, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2012. Aceste accesorii au fost calculate pentru perioada 09.09.2011 - 11.05.2012 prin aplicarea cotei de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere.

în drept, în conformitate cu dispozițiile art.85(1) : Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

"(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală [...];

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

În materie vamală, obligațiile suplimentare stabilite în urma controlului vamal se individualizează prin decizie de regularizare, astfel cum se prevede la art.78 din Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 7521 din 10 iulie 2006 pentru aprobarea Normelor

metodologice privind realizarea supravegherii și controlului vamal ulterior: "(1) *Pe baza procesului-verbal de control și a notei de prezentare se emite documentul "Decizia pentru regularizarea situației", în conformitate cu prevederile art. 100 alin. (4) din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, modelul "Deciziei pentru regularizarea situației" și instrucțiunile de completare sunt cele prevăzute în anexa nr. 8. Potrivit art. 100 alin. (8) din Legea nr. 86/2006, acest document constituie titlu de creanță.*

(2) Decizia pentru regularizarea situației, emisă în baza procesului-verbal de control, constituie temei pentru scoaterea din evidență a regimurilor vamale suspensive sau economice sub care au fost plasate mărfurile".

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.88 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

„Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrativ fiscale:

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;"

Având în vedere aceste dispoziții legale, se reține că în materia impunerii legiuitorul a prevăzut prin Codul de procedură fiscală, republicată, în mod expres și limitativ, o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații bugetare suplimentare. Potrivit articolului de lege mai sus menționat, doar declarația fiscală și decizia de impunere/decizia de calcul accesorii constituie titluri de creanță prin care se pot stabili obligații de plată în sarcina contribuabililor. În mod corespunzător, în materie vamală obligațiile suplimentare constatate în urma acțiunilor de control ulterior se individualizează prin decizie pentru regularizarea situației. Actele administrative fiscale prin care se stabilesc obligațiile suplimentare constituie titluri de creanță.

În speță, accesoriile aferente diferenței de TVA în cuantum de .X. lei individualizată ca obligație de plată prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2012 au fost stabilite atât prin decizia de regularizare cât și prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr..X./2012 emisă de Biroul vamal .X.. Chiar dacă în cuprinsul celor două acte administrative accesoriile sunt denumite diferit, în decizia de regularizare - majorări de întârziere, iar în decizia de calcul accesorii - dobânzi, perioada și cuantumul sunt aceleași, astfel încât ne aflăm în situația dublării în mod nejustificat a unei obligații de plată, ambele acte administrative contestate având valoare de titlu de creanță, potrivit celor reținute mai sus.

Organul de soluționare constată că la trei zile de la emiterea Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./2012, respectiv în data de .X.2012, Biroul vamal .X. a emis în mod eronat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr. .X. pentru o obligație care fusese deja individualizată printr-un alt titlu de creanță, în consecință, având în vedere că pentru accesoriile în quantum de .X. lei aferente TVA titlul de creanță îl reprezintă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./2012, emisă în baza procesului verbal de control nr..X./2012 întocmite de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale.X., Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr..X..2012 emisă de Biroul vamal .X. va fi anulată.

Această soluție dispusă de organul de soluționare nu echivalează cu exonerarea societății de la plata obligațiilor fiscale accesorii, acestea fiind legal datorate așa cum s-a reținut anterior în baza titlului de creanță reprezentat de Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./2012 întocmit de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale.X..

4) Referitor la contestarea **înștiințării de plăți nr. .X./ 2012** emisă de Biroul vamal .X.,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care înștiințările de plată nu se află în competența sa materială de soluționare

În fapt, S.C .X. SA, prin completarea la contestație, se îndreaptă și împotriva înștiințării de plată nr. .X./2012 emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale.X..

În drept, în speță sunt incidente prevederile a 1209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel: *(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii*

fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

"Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum", coroborat cu art.209(2) din același act normative, care prevede :

"Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente",

și cu prevederile art.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează :

"Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente".

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența materială de a se pronunța asupra actului administrativ intitulat "înștiințare de plată", astfel încât pentru capătul de cerere privitor la contestarea înștiințării de plată nr..X./2012 emisă de Biroul vamal .X., dosarul cauzei va fi transmis organului emitent al actului atacat în vederea înaintării la organul competent să se pronunțe cu privire la cererea de anulare a acestei înștiințări de plată.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

Decide :

1. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de
S.C.

.X. S.A. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2012, emisă de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale.X., pentru suma totală de .X. lei din care .X. lei reprezintă TVA iar .X. lei reprezintă majorări de întârziere aferente.

2. Anularea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent nr..X..2012 emisă de Biroul vamal .X., obligațiile accesorii în cuantum de .X. lei fiind datorate în baza Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite la controlul vamal nr..X./2012, care reprezintă titlul de creanță pentru respectiva sumă în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea contestației formulată împotriva înștiințării de plată nr. .X./2012 emisă de Biroul Vamal .X. și transmiterea dosarului contestației pentru capătul de cerere privitor la contestarea înștiințării de plată nr..X./2012 emisă de Biroul vamal .X. la organul emitent al actului atacat.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel.X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,