

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Arad asupra contestatiei formulate de societatea "X".

Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare, a raportului de inspectie fiscala si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, solicitand anulara partiala a masurilor dispuse prin acestea.

Suma totala contestata se compune din:

- taxa pe valoarea suplimentara;
- majorari si penalitati aferente.

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. PRO AU TO S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad , aratam urmatoarele:

In drept, Codul de Procedura Fiscala prevede:

ART. 82

“ Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);*
- b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”*

ART. 83

“ Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 86.

*(4) Declaratia fiscala intocmita potrivit art. 79 alin. (2) este asimilata cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificari ulterioare.
[...].”*

ART. 84

“Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 42. [...].”

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“ARTICOLUL 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.

(3) In cazul in care, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, au fost sesizate organele de urmarire penala, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite dupa solutionarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Posibilitatea de solutionare conferita de art. 174 si urmatoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 174

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributiile stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributiile sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 86 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa in baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 1.109 din 22 iulie 2004 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

“La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 174 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva masurilor dispuse prin prezenta se poate face contestatie, care se depune, in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta si devine executoriu in conditiile legii.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă societății petente și aceasta este cea care produce efecte față de petentă, nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capatul de cerere privind contestarea formulată de S.C. "X" S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capatul de cerere din contestarea formulată de S.C. "X" S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiate de către organe din cadrul Activității de Control Fiscal Arad, aratăm următoarele:

Competența de soluționare conferită de Codul de procedură fiscală este reglementată astfel:

În drept, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 178

Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:*

a) *contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesoriile ale acestora, al căror quantum este sub 5 miliarde lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3);*

[...]

(2) *Contestațiile formulate împotriva **altor** acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."*

În condițiile în care Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiate de către organe din cadrul Activității de Control Fiscal Arad nu conține "*impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesoriile ale acestora, al căror quantum este sub 5 miliarde lei*", Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad nu are competența soluționării contestării în legătură cu acest capat de cerere, motiv pentru care în temeiul actelor normative mai jos prezentate, acest capat de cerere urmează a fi soluționat de către organele fiscale emitente, respectiv Activitatea de Control Fiscal Arad.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

"ART. 2

Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

[...]

(3) *Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă."*

Codul de procedură civilă:

"Secțiunea a II - a

Excepțiile de procedură și excepția puterii de lucru judecat

ART. 158

(1) *Când în fața instanței de judecată se pune în discuție competența acesteia, ea este obligată să stabilească instanța competentă ori, dacă este cazul, un alt organ cu activitate jurisdicțională competent.*

[...]

(4) Trimiterea dosarului după caz, instanței competente sau altui organ cu activitate jurisdicțională competent, nu este împiedicată de exercitarea caii de atac de către partea care a obținut declararea necompetentei."

Referitor la capatul de cerere din contestatia formulata de S.C. "X" S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare încheiata de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, aratam urmatoarele:

Contestatia a fost depusa în termenul legal de depunere prevazut de art. 176 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Contestatia este semnata de reprezentantul legal al societatii petente, in calitate de administrator, asa dupa cum prevede art. 175, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

I. SC "X" SRL. invoca în sustinerea contestatiei urmatoarele motive:

A) In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala datorita neprezentarii documentelor justificative aferente transportului privind marfurile importate, petenta afirma ca:

- in ceea ce priveste lipsa declaratiilor vamale de import, ca documente justificative pentru scutirea de taxa pe valoarea adaugata "atata timp cat nu exista posibilitatea transportatorului de a obliga importatorul sa ii puna la dispozitie astfel de documente si impotriva acestuia nu exista mijloace de constrangere pentru a comunica astfel de acte, (...) transportatorului nu i se poate imputa neprezentarea acestor documente "

- de asemenea petenta afirmand ca "obligatia prezentarii declaratiilor vamale de import, ca document justificativ pentru scutirea de taxa pe valoare adaugata, s-a dovedit o scapare normativa care a fost remediata ulterior prin inlocuirea declaratiei vamale de import cu copia carnetului TIR, odata cu publicarea Codului Fiscal "

B) In legatura cu taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transportului de marfuri în sistem lohn:

- petenta invoca prevederile subsectiunii nr.4 din cadrul sectiunii 4 din Legea nr.345/2002 respectiv a art. 12 lit.c din Legea nr. 345/2002 aratand ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata operatiunile de introducere in tara de bunuri plasate in regim vamal suspensiv cu exonorarea totala de la plata drepturilor de import conform Codului Vamal al Romaniei de unde rezulta ca transportul bunurilor introduse în regim vamal suspensiv este scutit expres de taxa pe valoarea adaugata; si a art.4 alin.1 lit. c din Legea 345/2002 care prevede ca in sfera prestarilor de servicii sunt incluse si operatiunile de transport persoane si marfuri, iar in categoria regimurilor vamale suspensive intra si perfectionarea activa conform art.152, alin.1 lit.c din HG 1114/2001.

- operatiunile in sistem lohn sunt asimilate prin lege regimului vamal suspensiv de perfectionare activa iar prestatiile de servicii legate direct de aceste operatiuni, in speta transporturile, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata

- în ceea ce priveste Decizia nr.5/2004, petenta afirma ca organele de inspectie fiscala in mod gresit au retinut ca transportul aferent importului in sistem " lohn " este reglementat de Decizia nr.5/2004 nefiind precizat actul normativ care reglementeaza si motiveza masura organelor de inspectie fiscala.

II. Reverificarea taxei pe valoarea adaugata s-a efectuat urmare Deciziei privind solutionarea contestatiei formulate de SC "X" S.R.L. Arad.

Prin raportul de inspectie fiscala încheiat, referitor la taxa pe valoarea adaugata , s-au constatat urmatoarele:

A) In legatura cu suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor de marfa importata, organele de control au constatat ca nici la efectuarea reverificarii societatea nu a putut prezenta documentele justificative suplimentare, pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, respectiv declaratia vamala de import si documentul de transport international aferente realizarii operatiunilor de transport pentru marfa importata, incalcandu-se astfel prevederile art.30 alin.1 lit.a din HG nr.598/2002. Astfel organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu art.35 alin.1 din HG nr.598/2002 prin aplicarea cotei standard de 19% asupra acestor operatiuni rezultand o taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

B.) În legatura cu taxa pe valoarea adaugata suplimentara s-a retinut ca societatea petenta a efectuat operatiuni de transport international aferent marfurilor importate în regim temporar, pe care le-a considerat scutite de taxa pe valoarea adaugata. Organele de control au calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta acestor transporturi efectuate de societatea verificata, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor obtinute din transportul international de marfa a caror obiect îl reprezinta transportul marfurilor importate în regim lohn.

III Având în vedere contestatia formulata de societatea petenta, motivele invocate de petitionara si prevederile actelor normative în vigoare, se retine ca Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investit a se pronunta daca în mod corect si legal, reprezentantii Activitatii de Control Fiscal Arad au stabilit în sarcina petentei obligatii suplimentare în suma totala alcatuita din: suma reprezentand taxa pe valoarea suplimentara, majorari si dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitai aferente taxei pe valoarea adugata; stabilite in sarcina petentei prin titlul de creanta - Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare, încheiata de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad.

1. În legatura cu capatul de cerere privind suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor marfii importate calculata datorita neprezentarii documentelor justificative ale transporturilor, s-au retinut urmatoarele:

In fapt, urmare reverificarii efectuate, organele de control au constatat ca, în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003, pentru unele transporturi de marfa importata a caror contravaloare a fost inclusa in baza de impozitare prezentate in Anexa nr. 4 pag 1-3 la raportul de inspectie fiscala, societatea petenta nu a putut prezenta nici cu ocazia reverificarii toate documentele justificative respectiv copii de pe declaratiile vamale de import si CMR-uri, in justificarea scutirii de taxa pe valoare adaugata, motiv pentru care organele de control au calculat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara, majorari de întârziere si penalitati de întârziere aferente.

Prin adresa inregistrata la Activiatatea de Control Fiscal Arad, organele de inspectie fiscala au solicitat in temeiul art.58 din OG 92/2003 republicat, Directiei Regionale Vamale Arad informatii cu privire la declaratiile vamale de import aferente transporturilor internationale pentru marfurile importate prezentate in anexa nr.4 pag.1-3la raportul de inspectie fiscala .

Din adresa Serviciului Supraveghere Vamala din cadrul Directiei Regionale Vamale Arad, inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Arad se arata ca potrivit art.63 alin.1 din OG 92/2003 republicata privind Codul de Procedura fiscala " *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal*" iar solicitarile din adresa organelor de inspectie fiscala nu sunt in spiritul art. 58 din OG 92/2003.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11, lit. e). din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

" (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată: (...)

e) transportul, prestările de servicii accesorii transportului, precum și alte prestări de servicii aferente mărfurilor din import și a căror contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2);"

iar la art. 30, alin. 1 lit. a). din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, este stipulat:

"(1) Pentru transportul mărfurilor importate, a cărui contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2) din lege, transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 11 alin. (1) lit. e) din lege, în funcție de tipul transportului, astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea importatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate sau comenzile acestora, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție, copie de pe declarația vamală de import; "

Fata de prevederile legale prezentate, s-a retinut ca pentru transporturile efectuate în perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 aferente marfurilor importate, conform facturilor înscrise în anexa nr.4 pag.1-3 la Raportul de inspectie fiscala, societatea petenta nu a prezentat nici cu ocazia reverificarii declaratiile vamale de import si CMR-urile documente prevazute de lege pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata respectiv nu a putut face dovada ca, contravaloarea respectivelor transporturi a fost inclusa în baza de impozitare, situatie în care, în mod corect si legal organele de control, au stabilit în sarcina petentei debitul in cauza.

In conformitate cu OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala:

ART. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obțină și sa utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația sa examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și sa îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examenilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndruma contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

ART. 10

Obligația de cooperare

(...)

(2) Contribuabilul este obligat sa întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.

CAP. I

Competenta organului fiscal

ART. 32

Competenta generală

(1) Organele fiscale au competenta generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.

(2) În cazul impozitului pe venit, prin hotărâre a Guvernului se poate stabili alta competenta specială de administrare.

(3) Impozitele, taxele și alte sume care se datorează, potrivit legii, în vama sunt administrate de către organele vamale.

ART. 63

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

Avand in vedere prevederile art.11 lit.c din Legea nr.345/2002 coroborate cu art.7, art.10 alin.2 si art.63 din Codul de procedura fiscala, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au procedat la solicitarea tuturor informatiilor si documentelor necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, solicitand prin adresa Directiei Regional Vamale Arad informatii cu privire la declaratiile vamale de import aferente transporturilor internationale de marfa importata efectuate de SC "X" SRL si luand in considerare faptul ca petenta nu a depus acte doveditoare, respectiv declaratii vamale de import in justificarea scutirii nefacand dovada ca a respectat obligatia instituita in sarcina sa prin art.10 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv ca a intreprins masuri in vederea procurarii mijloacelor doveditoare necesare prin utilizarea tuturor posibilitatilor juridice si efective ce-i stau la dispozitie si nici nu a dovedit cu inscrisurile reglementate de actele normative in vigoare, cele pretinse in cererea adresata organelor fiscale referitor la importurile efectuate prezentate in anexa nr.4 pag. 1-3 la raportul de inspectie fiscala respectiv declaratiile vamale de import, in legatura cu acest capat de cerere sustinerile sale nu pot fi luate in considerare.

Sustinerile petentei potrivit carora "atata timp cat nu exista posibilitatea transportatorului de a obliga importatorul sa ii puna la dispozitie astfel de documente si impotriva acestuia nu exista mijloace de constrangere pentru a comunica astfel de acte, (...) transportatorului nu i se poate imputa neprezentarea acestor documente" nu au putut fi luate in considerare in solutionarea favorabila a acestui capat de cerere in conditiile in care, SC "X" SRL este persoana juridica ce a pretins facilitatea referitoare la taxa pe valoarea adaugata, in legatura cu care avea obligatia prezentarii documentelor justificative reglementate de legea speciala care in acest caz este cea care reglementeaza taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind suma totala lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza a fi respinsa.

2. In legatura cu capatul de cerere privind suma reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta transporturilor de marfuri în sistem lohn, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, urmare a reveriificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru o parte din transportul marfurilor importate pentru care petenta a prezentat declaratiile vamale de import in anexa nr.2 la contestatia anterioara inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Arad, aveau inscris regimul vamal de import in sistem lohn. Astfel ca, pe acestea organele de control le-au considerat transport de marfa importata in sistem lohn (anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala) stabilind o taxa pe valoare adaugata suplimentara aferenta acestora.

În drept, Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata:

“ART. 12

Se scutesc de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele operatiuni, cu conditia ca acestea sa nu duca la utilizare si/sau consumare finala:

a) operatiunile de perfectionare activa prevazute la cap. VII, sectiunea a IV-a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei;

b) bunurile realizate in regim de perfectionare activa, potrivit prevederilor cap. VII, sectiunea a IV-a, art. 111 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997, de persoane impozabile cu sediul in Romania, contractate cu beneficiari din strainatate si care din dispozitia acestora sunt livrate in antrepozite vamale aflate pe teritoriul Romaniei;

c) introducerea in tara de bunuri plasate in regim vamal suspensiv cu exonerarea totala de la plata drepturilor de import, potrivit prevederilor Codului vamal al Romaniei;

d) introducerea de bunuri in zonele libere direct din strainatate, in vederea simplei depozitari a acestora, fara intocmirea de formalitati vamale;

e) introducerea de marfuri in zonele libere direct din strainatate, precum si operatiunile comerciale de vanzarecumparare a acestora intre diversi operatori in perimetrul zonelor libere si care ulterior acestor operatiuni parasesc in aceeasi stare teritoriul zonelor libere cu destinatie externa, fara intocmirea de declaratii vamale;

f) prestarile de servicii legate direct de operatiunile prevazute la lit. a)-e).”

Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, dispune in legatura cu regimul vamal suspensiv de perfectionare activa, urmatoarele:

“ART. 111

(1) Regimul de perfectionare activa consta in supunerea, pe teritoriul Romaniei, la una sau mai multe operatiuni de transformare sau prelucrare a:

a) marfurilor straine destinate a fi reexportate in afara teritoriului vamal al Romaniei, sub forma de produse compensatoare, fara a face obiectul incasarii drepturilor de import sau al masurilor de politica comerciala;

b) marfurilor importate, introduse in circuitul economic, daca ele sunt exportate in afara teritoriului Romaniei sub forma de produse compensatoare.

(2) Regimul de perfectionare activa prevazut la alin. (1) lit. b) se efectueaza cu incasarea drepturilor de import si restituirea acestora la efectuarea exportului.

ART. 112

In regimul de perfectionare activa se pot face urmatoarele operatiuni:

a) prelucrarea marfurilor, inclusiv montajul, asamblarea si adaptarea lor la alte marfuri;

b) transformarea marfurilor;

c) repararea marfurilor, inclusiv remontarea in forma initiala;

d) utilizarea unor marfuri, care, desi nu se regasesc in produsele compensatoare, permit sau faciliteaza obtinerea acestor produse, chiar daca ele dispar total sau partial in timpul folosirii lor.”

Din coroborarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent importului in sistem lohn nu poate fi considerat o prestare de serviciu legata direct de operatiunile prevazute la lit. a) - c) deoarece aceasta operatiune nu se regaseste în cuprinsul operatiunilor la care se refera regimul vamal suspensiv de perfectionare activa reglementat de cap. VII sectiunea a IV- a din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei.

LEGEA nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata dispune:

“ART. 19

(1) Pentru bunurile importate baza de impozitare este constituita din valoarea in vama, determinata potrivit legii, la care se adauga taxele vamale, comisionul vamal, accizele si alte taxe datorate potrivit legii.

(2) Sunt cuprinse in baza de impozitare, in masura in care nu au fost cuprinse in baza de impozitare determinata potrivit alin. (1), cheltuieli accesorii cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport si asigurare care intervin dupa intrarea bunului in tara pana la primul loc de destinatie a bunurilor.”

Invederam ca “valoarea in vama determinata potrivit legii” este definita in Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al Romaniei la CAP. 6 - Regimurile vamale definitive, Sectiunea I - Importul, astfel:

“ART. 76

Valoarea in vama reprezinta acea valoare care constituie baza de calcul al taxelor vamale prevazute in Tariful vamal de import al Romaniei.

ART. 77

(1) Procedura de determinare a valorii in vama este cea prevazuta in Acordul privind aplicarea articolului VII al Acordului general pentru tarife si comert (G.A.T.T.), incheiat la Geneva la 1 noiembrie 1979, la care Romania este parte.

(2) La valoarea in vama, in masura in care au fost efectuate, dar nu au fost cuprinse in pret, se includ:

- a) cheltuielile de transport al marfurilor importate pana la frontiera romana;*
- b) cheltuielile de incarcare, de descarcare si de manipulare, conexe transportului, ale marfurilor din import aferente parcurusului extern;*
- c) costul asigurarii pe parcurusul extern.”.*

Pe cale de consecinta, avand in vedere ca articolele mai sus citate definesc valoarea in vama determinata potrivit legii si in considerarea faptului ca aceasta valoare in vama se regaseste in legea speciala - Codul vamal al Romaniei - la Sectiunea care explicita importul ca regim vamal definitiv, in conditiile in care operatiunile in sistem lohn sunt asimilate regimului vamal suspensiv de perfectionare activa, precum si ca transportul aferent importului in sistem lohn nu este reglementat explicit nicaieri in cuprinsul actelor normative mai sus citate, motivatiile societatii petente din contestatia formulata, intemeiate pe dispozitiile acestor acte normative, nu pot fi luate in considerare.

De asemenea, în Legea nr. 345 din 1 iunie 2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“ART. 8

(1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operatiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata; nivelul cotei standard se stabileste prin prezenta lege;

b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, pentru care furnizorii si/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art. 11 alin. (1) si la art. 12;”

HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale:

“2. Alineatele (3), (4) si (7) ale articolului 8 vor avea urmatorul cuprins:

“(3) Pentru transportul de persoane prevazut la art. 7 alin. (1) lit. b) din lege locul prestarii este considerat a fi in tara in care se afla locul de plecare al transportului. Cand locul plecarii transportului de persoane se afla in strainatate si locul sosirii este in Romania, locul prestarii este considerat a fi in strainatate, iar cand locul plecarii transportului de persoane este in Romania si locul sosirii este in strainatate, locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila. Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata beneficiaza de dreptul de deducere potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege, pentru orice transport care are locul prestarii in strainatate.”

In considerarea actelor normative mai sus citate rezulta ca transportul aferent bunurilor importate în regim vamal suspensiv, în cazul nostru în sistem lohn, locul prestarii este in Romania, taxa pe valoarea adăugată fiind datorata de prestator deoarece aceasta operatiune este taxabila avand in vedere ca ea nu se incadreaza la art. 12 din Legea nr. 345/2002, asa cum rezulta din prezentarea actelor normative. Asadar organele de control, in mod corect si legal, au procedat la stabilirea in sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată aferenta operatiunilor de transport international a marfurilor importate in regim vamal suspensiv, tinand seama ca in conformitate cu dispozitiile art. 91 din Legea nr. 141/1997:

“Regimurile vamale suspensive sunt operatiuni cu titlu temporar, care au drept efect suspendarea platii taxelor vamale.”,

deci regimurile vamale suspensive nu suspenda plata in totalitate a drepturilor vamale de import care asa cum sunt definite la art. 3 din Legea nr. 141/1997 includ si taxa pe valoarea adăugată, acest impozit indirect fiind asadar datorat de prestatorul serviciului de transport; in virtutea principiului de drept *“exceptio est strictissimae interpretationis”*, exceptia instituita de legiuitor in HG nr. 348/2003, mai sus citat, in sensul ca *“pentru transportul de bunuri se aplica aceleasi reguli, cu exceptia transportului aferent bunurilor importate in Romania, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania. Pentru orice transport care are locul prestarii in Romania taxa pe valoarea adaugata este datorata de prestator daca operatiunea este taxabila”*, avand în vedere ca din actele normative citate în cuprinsul prezentului referat rezulta ca operatiunea de transport aferent marfurilor importate în regim vamal suspensiv este o operatiune taxabila cuprinsa în sfera taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozitiile art. 8 din Legea nr. 345/2002 *“Operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie.”*

Fata de cele prezentate mai sus, contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neîntemeiata pentru suma reprezentind taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta unor operatiuni de transport international de marfuri importate in regim temporar.

În legatura cu afirmatiile petentei din contestatia formulata referitoare la acest capat de cerere, acestea nu au suport legal în situatia în care organele fiscale au facut aplicatiunea dispozitiilor pct. 3 al Ordinului nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004 în care se arata ca:

"3. Art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata

"In perioada 1 iunie 2002-31 decembrie 2003 transportul bunurilor ce urmau a fi plasate în regim de perfectionare activa nu era scutit de taxa pe valoarea adaugata.", care a fost data în aplicarea prevederilor art. 5, art. 11 alin. (1) lit. e) si art. 12 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, pe care le expliciteaza; astfel prin Ordinul nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 a fost explicat sensul unui act normativ anterior - Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata - ordinul producând efecte de la data de 01.06.2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002, act normativ cu care face corp comun).

In concluzie, Ordinul nr. 1.365/2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004, intra in sfera interpretarii autentice, astfel se permite organelor care au elaborat norma juridica sa o interpreteze prin acte normative cu o forta obligatorie egala cu cea a actului interpretat. Datorita scopului interpretarii, trebuie subliniat faptul ca actul normativ prin care se interpreteaza un alt act are un caracter retroactiv.

Fata de cele prezentate mai sus, contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neîntemeiata pentru suma reprezentind taxa pe valoarea adaugata suplimentara aferenta unor operatiuni de transport international de marfuri importate in regim temporar (lohn).

Referitor la majorarile de întârziere si penalitatile aferente debitelor suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adaugata, stabilite în sarcina societatii petente prin Decizia de impunere, contestate de societatea petenta, se retine ca stabilirea de majorari de întârziere si penalitati în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, stabilit în sarcina petentei prin Decizia de impunere încheiata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, contestat de societatea petenta, contestatia petentei va fi respinsa, rezulta ca si pentru debitele reprezentand majorari si dobanzi de întârziere, penalitati aferente, reprezentând masuri accesorii, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestatia va fi respinsa.

Pentru considerentele mai sus prezentate si in temeiul prevederilor art. 8, art. 11, lit. e), art.12, art.19 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 30, alin. 1 lit. a). din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, art. 2, art.7, art.10 alin.2, art. 30, art.63 OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, art.76, art.77, art.91, art. 158 din Codul de procedura civila, Ordinul nr. 1.939 din 28 decembrie 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, art. 111, art.112 din Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul vamal al Romaniei, dispune in legatura cu regimul vamal suspensiv de perfectionare activa, art.8 din HG nr. 348 din 27 martie 2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, pct. 3 al Ordinului nr. 1.365 din 16 septembrie 2004 pentru aprobarea Deciziei nr. 5 din 22 iulie 2004 a Comisiei fiscale centrale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si probleme de procedura fiscala, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr. 879 din 27 septembrie 2004, Legea nr. 348/2005 privind denominarea monedei nationale, art. 182, art. 185 din Codul de procedura fiscala aprobat prin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, se

D E C I D E

1. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" SRL** împotriva Raportului de inspectie fiscala încheiat de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, ca inadmisibila.

2. Declinarea competentei de solutionare a contestatiei in legatura cu capatul de cerere referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala încheiata de catre organe din cadrul Activitatii de Control Fiscal Arad, organului emitent al acesteia, respectiv Activitatea de Control Fiscal Arad.

3. Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "X" SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala pentru suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata suplimentara plus majorarile si penalitatile aferente, ca neîntemeiata.