



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
CONSTANTA  
Serviciul Soluționare Contestații

---

---

**DECIZIA nr.21/10.02.2009**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. CONSTANTA S.R.L.**  
**înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța prin adresa nr..... din 05.11.2008, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr..... din 06.11.2008, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, b-dul ....., nr....., bloc ....., sc....., ap....., jud.Constanța, CUI .....

**Obiectul contestației îl reprezintă Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr...../17.10.2008, întocmită de organele vamale din cadrul D.R.A.O.V. Constanța în baza Procesului verbal de control nr...../16.10.2008, în sumă de ..... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii.**

Contestația a fost introdusă de către administratorul societății, fiind îndeplinite prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actele atacate au fost comunicate societății la data de 21.10.2008 iar contestația a fost depusă la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța în data de 31.10.2008, fiind înregistrată sub nr.....

În speță, se reține că sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel încât Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

**I. Prin adresa înregistrată la Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța sub nr...../31.10.2008, petenta formulează contestație împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, nr..... din 17.10.2008, întocmită de acest organ în baza Procesului verbal de control nr..... din 16.10.2008, solicitând anularea parțială a acestor acte pentru**

suma de ..... lei, reprezentând accesorii aferente drepturilor vamale în sumă de ..... lei stabilite urmare controlului efectuat.

În susținerea contestației petenta invocă următoarele:

La data de 15.12.2004, societatea a achiziționat un „telemetru electronic” împreună cu un CD înregistrat cu soft-ul aferent, bunurile făcând obiectul Declarației vamale nr...../15.12.2004.

Cu ocazia formalităților vamale, autoritatea vamală a calculat și încasat TVA-ul de ..... lei, aferent valorii de ..... euro, reprezentând contravaloarea CD-ului.

Urmare controlului ulterior, autoritatea vamală, prin Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală a DRAOV Constanța, a constatat că la stabilirea valorii în vamă nu a fost inclusă și valoarea soft-ului, respectiv ..... euro, motiv pentru care au calculat drepturi vamale în sumă de ..... lei, reprezentând TVA, precum și accesorii aferente în sumă de ..... lei.

Petenta susține că nu poate fi reținută vreo culpă din partea societății, pentru faptul că autoritatea vamală, cu ocazia importului, nu a calculat drepturile vamale aferente contravalorii software, întrucât în declarația vamală este înscrisă valoarea software de ..... euro, iar la poziția 46 din declarație este înscrisă valoarea statică de ..... lei rol, reprezentând echivalentul a ..... euro (CD = ..... euro + valoare software = ..... euro).

În apărarea sa, petenta invocă aplicabilitatea în cauză a prevederilor art.15 coroborat cu art.23 din Codul de Procedură Fiscală, în sensul că organul vamal a aplicat art.23 din ordonanță, fără să aibă în vedere prevederile art.15.

Astfel, petenta opinează că nu se găsește în situația prevăzută la art.15 (1) din ordonanță, în sensul că nu a eludat scopul legii fiscale (deoarece a declarat corect valoarea soft-ului, dând posibilitatea organului vamal să calculeze corect datoria vamală la momentul importului), motiv pentru care nu-i sunt aplicabile prevederile art.23 din ordonanță.

Totodată, cu privire la cadrul legal invocat de organele vamale ca temei pentru calcularea accesoriilor aferente datoriei vamale suplimentar stabilită la momentul controlului, societatea argumentează:

- Art.119 alin.1 din OG. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede că se datorează accesorii pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor de plată, ori la momentul Declarației vamale nr...../15.12.2004 nu s-a stabilit nici o obligație de plată în sarcina sa, deși societatea a oferit datele pentru stabilirea acestora.

În această situație, societatea datorează accesorii de la data de 17.10.2008, când prin Decizia pentru regularizarea situației nr..... s-au stabilit pentru prima oară drepturile vamale aferente importului prin includerea contravalorii software în valoarea în vamă.

- Totodată, contestatoarea opinează că speței nu-i sunt incidente nici prevederile art.120 alin.2, invocate de către organul vamal, deoarece nu se află în situația de a fi corectat

declarația inițială, ci de a se fi constatat ulterior că nu s-au perceput drepturi vamale pentru produsul *software* declarat corect în declarația vamală de import nr...../15.12.2004.

Față de argumentele prezentate, petenta susține că pentru debitul stabilit prin Decizia pentru regularizarea situației nr...../17.10.2008, data scadenței este 20.11.2008, iar obligațiile fiscale accesorii aferente nu pot fi calculate decât după această dată.

În consecință, contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr...../17.10.08, pentru suma de ..... lei, emisă de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța în baza Procesului verbal de control nr...../16.10.2008.

**II. Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Constanța - a procedat la efectuarea controlului ulterior al operațiunii vamale de import efectuată în baza declarației vamale nr....../15.12.2004, având ca titular de operațiune societatea CONSTANTA SRL.**

Potrivit constatărilor organului vamal consemnate în Procesul verbal de control nr..... din data de 16.10.2008, au rezultat următoarele:

În data de 15.12.2004, în baza declarației vamale nr...../15.12.2004, societatea a importat un „telemetru electronic” în valoare de ..... Euro, pentru care s-au calculat și încasat drepturi vamale în valoare totală de ..... lei, precum și un „CD înregistrat cu software”, în valoare de ..... EURO (compusă din ..... euro pentru suport CD și ..... euro pentru soft), pentru care s-au calculat și încasat drepturi vamale în valoare de ..... lei, reprezentând TVA aferent valorii suportului CD.

În concluzie, organul vamal de control a constatat că pentru articolul 2 al DVI nr...../15.12.2004, trebuia să se achite, la data efectuării formalităților de vămuire, TVA aferent contravalorii software. Astfel, prin procesul verbal de control din data de 16.10.2008, organul vamal a restabilit valoarea în vamă a acestui articol și a procedat la recalcularea drepturilor vamale, rezultând o diferență de ..... lei, reprezentând TVA de încasat, precum și accesorii fiscale aferente în sumă de ..... lei, calculate până la data de 16.10.2008.

În baza Procesului verbal de control a fost întocmită Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, nr..... din 17.10.2008.

**III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor vamale, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:**

Termenul de soluționare a contestației a fost prelungit, întrucât, pentru soluționarea cererii, au fost necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, iar în

conformitate cu pct.9.1 din Ordinul nr.519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*„9.1. Pentru lămurirea cauzelor organul de soluționare competent poate solicita direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală puncte de vedere.”*

Astfel, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.

Prin adresa Serviciului Soluționare Contestații nr...../05.12.2008, s-a solicitat punctul de vedere Ministerului Economiei și Finanțelor-Direcția de legislație în domeniul TVA, iar cu adresa nr...../14.01.2009, Agenției Naționale de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Legislație și Proceduri fiscale, răspunsurile fiind transmise prin Adresa nr...../18.12.2008, înregistrată la DGFP Constanța sub nr...../23.12.2008 și respectiv cu adresa nr...../03.02.2009, înregistrată la DGFP Constanța sub nr...../09.02.2009.

**În fapt, S.C. CONSTANTA SRL** a efectuat, la data de 15.12.2004, o operațiune de import definitiv, pentru care a întocmit DVI nr...../15.12.2004. Bunurile au fost achiziționate în baza Invoice no...../13.12.2004, emisă de către exportatorul S..... din Olanda, în valoare totală de ..... euro.

În 2008, urmare controlului ulterior, organele vamale au constatat că, la momentul vămuirii, au fost calculate și încasate drepturi vamale în sumă de ..... lei pentru "telemetru electric" - valoare ..... euro și ..... lei pentru "suport-CD" - valoare ..... euro. Pentru valoarea de ..... euro, reprezentând contravaloare soft, nu au fost calculate drepturi vamale, nefiind inclusă în baza de impozitare.

În această situație, organele vamale de control au procedat la recalcularea drepturilor vamale, rezultând o diferență în sumă de ..... lei, reprezentând TVA de încasat, precum și accesorii aferente, calculate până la data de 16.10.2008, în sumă de ..... **lei.**

Petenta contestă suma de ..... **lei**, reprezentând accesorii, motivând că nu se poate reține vreo culpă în sarcina societății în ce privește stabilirea corectă a drepturilor vamale, la momentul întocmirii formalităților vamale. În acest sens, valoarea soft-ului a fost declarată în vamă cu ocazia întocmirii declarației vamale de import nr..... din data de 15.12.2004.

În plus, consideră că organul vamal de control a stabilit că pentru neplata la termen a drepturilor vamale sunt aplicabile prevederile art.23 din Codul de procedură fiscală, fără să țină seama de prevederile art.15 din același cadru legal. Față de aceste prevederi legale, societatea CONSTANTA SRL nu se regăsește în situația eludării legii fiscale prin nedeclararea soft-ului.

**Speța supusă soluționării este dacă organul vamal a stabilit, în mod legal, accesorii aferente datoriei vamale aferente soft-ului declarat prin DVI nr...../15.12.2004.**

În drept, determinarea valorii în vamă este reglementată la art.76-78 din Codul vamal al României, aprobat prin Legea nr.141/1997, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„ART.76

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

ART.77

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

ART.78

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

Procedura de determinare a valorii în vamă prevăzută de Acordul privind aplicarea art.VII al Acordului general pentru tarife și comerț (GATT), precizează următoarele:

„Art.1

**1.Valoarea în vamă a mărfurilor importate va fi valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri când acestea sunt vândute pentru export cu destinația țării de import, după o ajustare conform dispozițiilor art.8 [...]**

Art.8

**1.Pentru determinarea valorii în vamă conform dispozițiilor art.1, se va adăuga prețului efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate:**

**c) redevențele și drepturile de licență relativ la mărfurile de evaluat pe care cumpărătorul este ținut să le achite, fie direct, fie indirect, ca o condiție a vânzării mărfurilor de evaluat, în măsura în care aceste redevențe și drepturi de licență nu au fost incluse în prețul efectiv plătit sau de plătit”.**

Referitor la determinarea valorii în vamă a suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor conținând date sau instrucțiuni, Comitetul tehnic de evaluare în vamă, constituit pe baza Acordului privind aplicarea art.VII din Acordul General pentru Tarife și Comerț, s-a pronunțat prin Decizia nr.4.1, act ce a fost aprobat de către Directorul general al Direcției Generale a Vămirilor prin Decizia nr.368 din 16 iunie 1998, în sensul că:

„2. Ținând seama de faptul că tratamentul datelor și instrucțiunilor înregistrate pe suporturile informatice destinate echipamentelor de tratare a datelor reprezintă un caz particular,

adoptarea de către părți a practicii următoare este, de asemenea, compatibilă cu prevederile Acordului: pentru determinarea valorii în vamă a suporturilor informatice importate, conținând date sau instrucțiuni, se va ține seama numai de costul sau de valoarea suportului informatic propriu-zis. Valoarea în vamă nu va cuprinde costul ori valoarea datelor sau a instrucțiunilor pe care le conține, în condițiile în care acest cost ori această valoare este distinctă de costul ori de valoarea suportului informatic”.

Cu privire la nașterea datoriei vamale, dispozițiile cuprinse la art.141 din Codul vamal precizează:

„(1)În cazul mărfurilor importate pentru care legea prevede drepturi de import, precum și în cazul plasării mărfurilor într-un regim de admitere temporară cu exonerarea parțială de drepturi de import, **datoria vamală ia naștere în momentul înregistrării declarației vamale.**

(2)Debitorul datoriei vamale este considerat titularul declarației vamale acceptate și înregistrate.

(3)Poate fi debitor vamal, solidar cu titularul declarației vamale acceptate și înregistrate, și persoana care, din culpă, a furnizat date nereale, înscrise în acea declarație, ce au determinat stabilirea incorectă a datoriei vamale”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor, incidente speței sunt dispozițiile cuprinse în Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data declarației vamale de import - 15.12.2004, unde se dispune:

„ART.126

**(2)În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri.**

ART.128

Livrarea de bunuri

(1)Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

ART.131

Importul de bunuri

(1)În înțelesul prezentului titlu, se consideră import de bunuri intrarea de bunuri în România provenind dintr-un alt stat.

ART.139

Baza de impozitare pentru import

**(1)Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal, accizele și alte taxe, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorate pentru importul de bunuri”.**

În explicitarea art.131 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2189/2006, publicat în Monitorul Oficial nr.1043/29.12.2006, care prevede:

1."Atât în sensul art.2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.401/2000, art.4 alin.(1) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, **cât și în înțelesul art.128 alin.(1), art.129 alin.(1) și art.131 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere Decizia directorului general al Direcției Generale a Vămirilor nr.368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, și Ordinul Autorității Naționale a Vămirilor nr.5.720/2006 pentru abrogarea Deciziei directorului general al Direcției Generale a Vămirilor nr.368/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată."**

Astfel, așa cum se poate observa din analiza textului legal invocat mai sus, a fost explicitat importul de software pe suporturi informatice din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, decizia menționată fiind emisă în baza prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că decizia Comisiei Fiscale Centrale, fiind dată în explicitarea unui text de lege, face corp comun cu legea în baza căreia a fost dată, neavând caracter de sine stătător ea se aplică de la data legii fără a se putea presupune că are caracter retroactiv.

În acest sens, sunt dispozițiile art.10 alin 1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.877/2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, în vigoare la data emiterii deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.7/2006, care precizează:

**"Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia au fost date."**

În aceste condiții se reține că, pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată în vamă aferentă importului de software pe suporturi informatice, valoarea în vamă include și valoarea softului, așa cum este aceasta menționată în factura externă Invoice no...../13.12.2004, emisă de către exportatorul S..... din Olanda.

Ca urmare, în mod legal, organul de control vamal a calculat taxa pe valoarea adăugată în vamă aferentă importului de software, prin aplicarea prevederilor referitoare la baza de impozitare în cazul importului de bunuri, respectiv art.139 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că **"baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare "**.

În aceste condiții, având în vedere argumentele expuse, se constată că S.C. CONSTANTA SRL trebuia să achite la data importului (15.12.2004) TVA aferentă sumei de ..... euro, reprezentând contravaloarea softului pentru telemetrul electronic.

Deoarece în sarcina petentei a fost reținut ca datorat debitul în cuantum de ..... lei, reprezentând TVA în vamă (debit achitat la data contestației cu O.P. nr.23/30.10.2008), majorările de întârziere stabilite prin decizia pentru regularizarea situației, întocmită de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale Constanța, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Astfel, potrivit prevederilor art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

*"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere",*

și ale art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd:

*"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv",* aceasta datorează și majorările de întârziere aferente, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, motiv pentru care societatea datorează accesorii, iar contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** legal pentru suma de ..... lei.

Referitor la motivația contestatoarei potrivit căreia nu datorează majorări aferente TVA, întrucât nu se poate reține vreo culpă în sarcina societății în ce privește stabilirea corectă a drepturilor vamale la momentul întocmirii formalităților vamale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației. Astfel, accesoriile fiind datorate pentru diferențele suplimentare stabilite ca urmare a unui control vamal ulterior, legea nu condiționează aplicarea lor de existența sau nu a vinovăției persoanei în seama căreia au fost stabilite.

**Pentru considerentele prezentate, în temeiul prevederilor art.210 și ale art.216(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:**

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..... din 17.10.2008, întocmită de organele vamale din cadrul D.R.A.O.V. Constanța, în sumă de ..... lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA.**



Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată în 2007, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

**ȘEF SERVICIU  
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII  
EMILIA CRÂNGUȘ**

P.F./4EX.  
10.02.2009