

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DECIZIA nr.1589

Dosar nr..X./2/2012

Ședința publică de la 27 martie 2014

| | | |
|-------------|---|----------------------|
| Președinte: | X | - judecător |
| | X | - judecător |
| | X | - judecător |
| | X | - magistrat asistent |

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. SRL împotriva Sentinței nr..X. din 18 decembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal s-au prezentat recurenta-reclamantă prin avocat .X. și intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin consilierul juridic .X..

Procedura completă.

Magistratul-asistent prezintă referatul cauzei arătând că recursul nu este timbrat, recurenta fiind citată cu mențiunea timbrării, iar recursul este declarat și motivat în termenul legal.

Recurenta depune în ședință publică taxa judiciară de timbru și timbrul judiciar aferente cererii de recurs.

Nemaifiind formulate alte cereri, Curtea constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților prezente pentru dezbaterea recursului declarat în cauză.

Recurenta solicită admiterea recursului, modificarea sentinței recurate în sensul admiterii acțiunii așa cum a fost formulată.

Prima critică adusă de recurentă hotărârii pronunțată de instanța de fond se referă la faptul că aceasta nu a analizat și nu s-a pronunțat asupra excepției invocate de societate la pct.III B din cererea de chemare în judecată care privește *Nelegalitatea reverificării unei perioade supuse anterior inspecției fiscale.*

O altă critică adusă sentinței de fond se referă la faptul că instanța nu răspunde la aspectul de fond contestat de societate cu privire la faptul că ajustarea prețului echipamentelor și componentelor achiziționate s-a făcut eronat și fără temei legal, deoarece serviciile prestate de către .X.USA reprezintă servicii propriu zise, iar potrivit prevederilor legale invocate de intimată, ajustarea ar fi posibilă doar în condițiile în care ar fi reprezentat redevențe, drepturi de licență sau know-how, la determinarea valorii în vamă, adică la stabilirea prețului efectiv plătit sau de plătit pentru

mărfurile importate, se adaugă serviciile referitoare la mărfurile care sunt evaluate și pe care cumpărătorul trebuie să le plătească, direct sau indirect vânzătorului, ca o condiție a vânzării mărfurilor evaluate, în măsura în care aceste servicii nu sunt incluse în prețul efectiv plătit sau de plătit și numai cu condiția ca ele să reprezinte redevențe, drepturi de licență sau know-how.

În concluziile, serviciile de engineering, consultanță și management nu reprezintă o condiție a vânzării, nu a fost analizată incidența serviciilor de engineering, consultanță și management asupra valorii în vamă a mărfii importate, serviciile în cauză nu întrunesc condiția de bază pentru a fi alocate valorii în vamă a echipamentelor, ele fiind servicii propriu-zise și nu de redevențe, drepturi de licență sau know-how.

Altă critică invocată de recurentă privește necunoașterea și neînțelegerea fondului problemei; instanța nu răspunde cu privire la faptul că TVA stabilit suplimentar, precum și accesoriile aferente, ca urmare a includerii în valoarea în vamă a bunurilor importate a valorii serviciilor reprezentând engineering, consultanță și management, au fost calculate în mod greșit, deoarece TVA aferentă acestor servicii era deja plătită la momentul controlului prin taxare inversă.

Intimata A.N.A.F. solicită respingerea recursului ca nefondat.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. la data de 01.06.2012, sub nr..X./2/2012, reclamanta S.C. .X. SRL a solicitat în contradictoriu cu Autoritatea Națională a Vămileor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., anularea parțială a Deciziei nr. .X./29.11.2011 emisă de ANAF numai în privința sumelor pentru care a fost respinsă plângerea prealabilă, precum și anularea Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./ 11.11.2010 și a Procesului-verbal de control nr..X.din 11.11.2010, emise de autoritatea pârâtă, în baza argumentelor de la pct. I-IV din prezenta și obligarea A.N.V. la restituirea sumei de .X.lei, ce este nelegal stabilită în sarcina sa prin decizia și procesul-verbal atacate, reprezentând: taxe vamale – .X.lei; comision vamal - .X.lei; TVA - .X.lei; majorări de întârziere taxe vamale - .X.lei; majorări de întârziere comision vamal - .X.lei; majorări de întârziere TVA .X.lei; precum și la plata cheltuielilor de judecată ocazionate de desfășurarea prezentului dosar.

În motivarea acțiunii s-a arătat că reclamanta a primit în data de 8.01.2010 avizul de control nr..X./ 5.01.2010, prin care era încunoștințată ca va face obiectul unui control vamal ulterior cu privire la „Verificarea

valorii în vamă declarate și a cheltuielilor pe parcurs extern declarate pentru operațiunile vamale de punere în liberă circulație efectuate pe perioada anului 2006”.

Astfel, s-a arătat că în perioada 16.02.2010-10.11.2010, la punctul său de lucru situat în .X.km X, jud. .X., controlul fiscal a cuprins totalitatea operațiunilor de punere în liberă circulație de mărfuri prin Birourile Vamale .X. și .X. .X.care îl aveau ca exportator pe .X., furnizor al reclamantei în cadrul contractului de subantrepriză nr.XC/ 18.05.2005, necesare pentru realizarea "GAZ OIL (DIESEL) IN LINE BLENDING" - Sistem de Amestec in Linie pentru Motorina.

A precizat reclamanta că, organul de control a considerat eronat și abuziv, că ar fi trebuit adăugată/ declarată la valoarea în vamă a importurilor-subansambluri/ echipamente declarate și supuse controlului (în sumă de .X.USD) și o sumă de .X.USD reprezentând contravaloarea serviciilor .X. după cum urmează: inginerie adică "engeneering" în sumă de .X.USD și valoarea totală a serviciilor de consultanță și alte servicii furnizate de FMC ce sunt denumite contractual "management" în sumă de .X.USD.

S-a mai arătat că urmare a finalizării inspecției vamale, organele de control au încheiat Procesul verbal de control nr..X./ 11.11.2010, în baza căruia a fost emisă Decizia pentru regularizarea Situației nr..X./ 11.11.2010.

Prin Decizie au fost stabilite în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare rezultate în urma recalculării drepturilor vamale datorate la import bugetului de stat consolidat prin rectificarea bazei de impozitare ca fiind prețului efectiv plătit pentru importul instalației de amestec motorine, fapt, în opinia reclamantei, inexistent în cazul de față și adăugarea cheltuielilor pe parcurs extern, neincluse în valoarea în vamă, rezultând de plată o sumă totală de .X.lei din care: drepturi vamale în sumă de .X.lei și accesorii în sumă de .X.lei calculate de la data 01.12.2006 până la data de 11.11.2010.

Concluzionează reclamanta că întreg mecanismul de control conceput de inspectorii vamali pentru a controla a treia oara aceleași operațiuni vamale în cauză și "ideea" acestora de a impozita vamal o "instalație" care nu s-a importat ca instalație, ci au fost importate doar componente, este vădit nelegală și abuzivă.

Așadar, în opinia reclamantei, la momentul efectuării celui de-al treilea control pentru anul 2006 privind importul de componente pentru instalația în cauză, organele fiscale se aflau în posesia tuturor informațiilor relevante care să îi permită să ajungă la concluzia ca nu este nevoie de declanșarea unei noi inspecții fiscale.

2. Hotărârea instanței de fond

Prin Sentința nr..X. din 18 decembrie 2012, Curtea de Apel .X. a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. SRL, ca nefondată.

Pentru a pronunța această hotărâre, Curtea a reținut în esență următoarele:

Pârâta Autoritatea Națională a Vămile prin Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală din Cadrul Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. în baza Ordinului de control nr. X/15.02.2010, a procedat la efectuarea controlului vamal ulterior privind operațiunea vamală de punere în liberă circulație nr. IX/ 01.03.2006 din punct de vedere al valorii în vamă și a cheltuielilor de transport pe parcurs extern declarate de reclamantă.

Controlul ulterior a fost efectuat în mod temeinic și legal conform Planului de activitate pe trimestrul I 2010 la punctul de lucru al reclamantei situat în localitatea .X.km 23, jud. .X., în perioada 16.02.2010 - 10.11.2010 și a avut ca și temei legal dispozițiile art. 42 pct.1 din Legea nr.86/2006 - Codul vamal al României.

Inițial controlul vamal ulterior a vizat valoarea în vamă declarată pentru D.V.I. nr. I X/01.03.2006, însă datorită faptului că mărfurile ce au făcut obiectul declarației vamale de import în cauză au reprezentat doar o parte din reperele necesare realizării proiectului "gas oil (diesel) în linie blending - Sistem de Amestec în Linie pentru Motorina, prin referatul nr..X./18.02.2010 s-a solicitat extinderea verificărilor asupra tuturor declarațiilor de import pe perioada în care s-a derulat Contractul de subantrepriză nr.X/C/ 18.05.2005 încheiat cu .X.USA.

Cu adresa nr..X./30.04.2010 echipa de control a solicitat societății supuse controlului să precizeze în detaliu în ce au constat, „lucrările tehnice de bază” în valoare totală de .X.USD și "lucrările tehnice în detaliu", în valoare totală de .X.USD așa cum au fost acestea denumite la punctele 1 și 2 din anexele la facturile emise de furnizorul .X. în baza Contractului nr. .X./18.05.2005 pentru realizarea lucrării.

Cu adresa nr..X./ 10.05.2010, reclamanta a comunicat autorității vamale faptul că la realizarea proiectului „Instalație automată de amestec în linie a motorinei” au fost furnizate două feluri de documente de proiectare în cadrul activității de proiectare.

Din analiza documentelor prezentate, Curtea a subliniat faptul că valoarea totală a echipamentelor importate a fost de .X.USD, declarată cu ocazia efectuării operațiunilor de import definitiv, sumă care reprezintă 80% din valoarea totală a contractului extern, drept pentru care s-a procedat la verificarea întregului ansamblu de operațiuni comerciale derulate în baza dispozițiilor art. 61 din Legea nr.141/1997 și a art.100 din Legea nr.86/2006.

A reținut instanța că obligația de a determina și de a declara valoarea în vamă este a importatorului sau a reprezentantului acestuia, care, pe lângă declarația de valoare în vamă, trebuie să depună la autoritatea vamală, împreună cu declarația vamală și factura comercială

sau documentele de plată a mărfurilor, și documente cu privire la alte cheltuieli care se includ în valoarea în vamă.

A mai reținut instanța , contrar celor susținute de reclamantă prin acțiune, că în speță sunt incidente dispozițiile art. 8 privind aplicarea Articolului VII al Acordului General pentru Tarife și comerț ratificat prin Legea nr. 133/1994.

Totodată s-a reținut că obligația titularului operațiunii vamale de a include aceste cheltuieli în baza de impozitare apare doar în măsura în care respectivele cheltuieli au fost efectuate, însa nu au fost incluse în prețul mărfurilor.

A apreciat instanța că toate aceste prevederi sunt în concordanță cu practica internațională, deoarece România este semnatară a Acordului privind aplicarea articolului VII din Acordul General pentru Tarife și Comerț (G.A.T.T.), încheiat la Geneva, în anul 1979.

În ceea ce privește efectuarea controlului de către autoritatea vamală s-a reținut că susținerile reclamantei conform cărora controlul vamal ulterior a depășit termenul de 6 luni prevăzut de art. 104 alin.(2), precum și faptul că acesta a fost abuziv nu sunt întemeiate.

În opinia Curții, activitatea de control ulterior desfășurată de autoritatea vamală nu a tulburat bunul mers al compartimentului economico-financiar și nici nu a adus prejudicii societății comerciale, reclamante.

În concluzie în mod temeinic și legal autoritatea vamală a stabilit în sarcina reclamantei obligații suplimentare în sumă totală de .X.lei reprezentând taxe vamale, comision vamal, TVA, majorări de întârziere taxe vamale, majorări de întârziere comision vamal, majorări de întârziere TVA.

3. Împotriva Sentinței nr..X. din 18 decembrie 2012 pronunțată de Curtea de Apel .X. a declarat recurs S.C. .X. SRL, pentru motivele prevăzute de art.304¹ Cod procedura civilă.

3.1. Instanța de fond nu a analizat și nu s-a pronunțat asupra excepției invocate la pct.IIIB din cererea de chemare în judecată care privește „nelegalitatea reverificării unei perioade supuse anterior inspecției fiscale” prin care s-a susținut că acest control vamal ulterior a fost inițiat și efectuat, în condițiile în care operațiunile de import ale recurenteii efectuate în cursul anului 2006 prin Birourile Vamale .X. mai făcuseră obiectul unui control vamal ulterior, finalizat prin procesul-verbal nr..X./ 11.04.2008, iar în perioada anilor 2002-2006, recurenta a mai făcut obiectul unui control general de către A.N.A.F.

3.2. Argumentele instanței de fond nu sunt de substanță, ci țin de formă, iar forma nu poate prevala substanței economice a contractului de subantrepriză.

Interpretarea primei instanțe în sensul că prin același contract a fost stabilit atât prețul pentru componentele importate cât și prețul serviciilor, este greșită.

Potrivit legislației vamale, obiectul evaluării în vamă și al eventualelor ajustări de valoare îl constituie componentele și echipamentele importate, iar certificatele de bună execuție, ca urmare a serviciilor prestate nu au fost acordate pentru marfa importată, ci pentru un bun imobil realizat ulterior importului componentelor și echipamentelor.

3.3. Instanța de fond nu a răspuns la aspectul contestat cu privire la faptul că ajustarea prețului și componentelor achiziționate s-au făcut eronat și fără temei legal deoarece serviciile prestate reprezintă servicii propriu-zise, iar ajustarea ar fi fost posibilă doar în condițiile în care acestea ar fi reprezentat redevențe, drepturi de licență sau know-how.

Organul de control s-a limitat în susținerile constatărilor sale, doar la verificarea faptului că valoarea serviciilor respective face parte din prețul efectiv plătit conform contractului și nu pentru componentele importate, prezumând, fără nici un temei, că acestea ar fi reprezentat o condiție obligatorie a încheierii contractului și de acordare a garanțiilor de bună execuție, fără a lua în considerare condiția principală impusă de lege, și anume: pentru a se ajusta valoarea în vamă trebuie ca serviciile respective să reprezinte redevențe, drepturi de licență sau know-how referitoare la mărfurile care sunt evaluate.

Or, în speță, serviciile nu reprezintă o condiție a vânzării echipamentelor.

3.4. Prima instanță nu a răspuns la aspectul de fond ridicat la pct.IV D din cererea principală, cu privire la faptul că TVA stabilit suplimentar, precum și accesoriile aferente, ca urmare a includerii în valoarea în vamă a bunurilor importate a serviciilor, au fost calculate în mod greșit deoarece TVA aferentă acestor servicii era deja plătită la momentul contractului prin taxare inversă.

3.5. Instanța de fond nu a analizat temeinicia prevederilor legale invocate de organul de control în emiterea deciziilor atacate, deși reclamanta a arătat că în cauză nu sunt incidente prevederile menționate.

Dispozițiile art.8 privind aplicarea Articolului VII al Acordului General pentru Tarife și Comerț nu sunt aplicabile, deoarece serviciile prestate reprezintă servicii propriu-zise și nu se regăsesc printre elementele menționate în articol ca făcând parte din valoarea în vamă a măsurilor importate.

4. Apărările formulate de intimata-pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală

Prin întâmpinarea depusă la dosar, intimata apreciază că instanța de fond a reținut în mod corect că s-a procedat la efectuarea controlului vamal ulterior, în temeiul art.42 pct.1 din Codul vamal al României.

În speță sunt incidente și prevederile art.8 privind aplicarea Art.VII al Acordului General pentru Tarife și Comerț ratificat prin Legea nr.133/1994 coroborată cu dispozițiile art.29 și art.292.3(a) din Regulamentul C.E.E. nr.2913/92, art.32, art.32.1(d) din același Regulament.

Recurenta-reclamantă consideră în mod eronat că serviciile prestate nu reprezintă o condiție a vânzării echipamentelor, întrucât serviciile puteau fi furnizate și de către un alt prestator care ar fi acordat garanție de bună execuție pentru lucrările efectuate.

II. Considerentele Înaltei Curți – instanța competentă să soluționeze calea de atac extraordinară exercitată

1. Recursul este nefondat.

1.1. Cu privire la criticile aduse asupra nelegalității reverificării

Motivul de recurs este nefondat, reținându-se că instanța de fond a răspuns capătului de cerere în cuprinsul considerentelor aflate la pag.12-13 din sentința recurată.

Judecătorul fondului a explicat în mod corect că inițial controlul vamal ulterior a vizat valoarea în vamă declarată pentru DVI nr.I.X./1.03.2006 și, ulterior, s-a solicitat extinderea verificării în vederea înțelegerii modului în care s-a derulat proiectul de investiții realizat de reclamantă, prevederile art.42 pct.1 din Codul vamal fiind respectate.

1.2. Pe fondul motivelor de recurs, se constată că recurenta-reclamantă a încheiat contractul de antrepriză nr..X./ 18.05.2005, în temeiul căruia societatea americană a furnizat acesteia echipamente în sumă de .X.USD și servicii în sumă de .X.USD.

Recurenta nu a adus niciun argument în sensul susținerii punctului său de vedere, conform căruia serviciile plătite nu reprezintă o condiție obligatorie a încheierii contractului și, prin urmare, nu fac parte din prețul componentelor importate.

Din interpretarea economiei contractului, din modul de derulare a acestuia și din înscrisurile anexate, rezultă contrariul, iar împrejurarea că certificatele de bună execuție au fost acordate ca urmare a serviciilor prestate e rezultatul acestora.

1.3. În ceea ce privește ajustarea prețului echipamentelor și componentelor achiziționate s-au aplicat în mod corect dispozițiile Acordului G.A.T.T., conform cărora, la determinarea valorii în vamă se adaugă serviciile referitoare la mărfurile evaluate și pe care cumpărătorul trebuie să le plătească, ca o condiție a vânzării mărfurilor.

Având în vedere natura serviciilor prestate: descriere produs tehnologic, descriere schematică a procesului, parametri funcționali, fluxul proceselor tehnologice complete, inclusiv toate echipamentele, instrucțiuni de operare, setare, demarare, oprire, clasificarea țevilor, inginerie în detaliu și instruire, supraveghere, dare/ punere în funcțiune și întreținerea unității de amestec, actualizare soft pentru unitatea de amestec, se apreciază că aceste servicii fac parte din cele ce reprezintă redevențe,

drepturi de licență sau know-how și nu sunt simple servicii de engineering, consultanță și management.

1.4. În ceea ce privește aplicarea mecanismului taxării inverse, cererile de deducere, compensare și de restituire TVA, se adresează organului vamal, în speță Direcției generale regionale a finanțelor publice competente care a preluat activitatea Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale .X..

În prezenta cauză nu s-a solicitat citarea în calitate de pârât a organului vamal, iar prin contestația administrativ-fiscală formulată nu s-a formulat un asemenea capăt de cerere.

2. Față de acestea, în temeiul art.312 alin.(1) teza a II-a Cod procedura civilă, coroborat cu art.20 alin.(3) din Legea nr.554/2004 modificată și completată, recursul va fi respins ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de S.C. .X. SRL împotriva Sentinței nr..X. din 18 decembrie 2012 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 27 martie 2014.

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

JUDECATOR,
X

MAGISTRAT ASISTENT,
X

X