

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulată de **.X.**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Biroul Vamal de Frontieră Otopeni Călători prin adresa nr.x, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr. x, asupra contestației formulată de **SC .X., CUI x**, cu sediul social în x reprezentată convențional de x conform împuternicirii avocațiale seria B nr. x, **cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură în x.**

Obiectul contestației înregistrată la registratura Biroului Vamal de Frontieră Otopeni Călători sub nr. x îl constituie Decizia pentru regularizarea situației nr. x privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal emisă în baza Procesului verbal de control nr. x, de Biroul Vamal de Frontieră Otopeni Călători, comunicată la data de 15.05.2017, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxe vamale;
- x lei - dobânzi aferente taxelor vamale;
- x lei - penalități aferente taxelor vamale;
- x lei – TVA;
- x lei – dobanzi aferente TVA;
- x lei – penalități aferente TVA.

În raport de data comunicării Deciziei pentru regularizarea situației nr. 252/05.05.2017, respectiv **15.05.2017 așa cum precizează contestatarul**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Biroul Vamal de Frontieră Otopeni Călători în data de **29.06.2017.**

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de către SC .X..

Procedura fiind îndeplinită s-a procedat la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin Procesul verbal de control nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei pentru regularizarea situației nr. x, organele vamale au constatat, în urma controlului ulterior efectuat asupra modului în care a fost derulat regimul vamal suspensiv de admitere temporară cu exonerare parțială inițiat de **SC .X.** prin declarația vamală nr.

MRN x, că pentru mărfurile înscrise în declarația vamală societatea nu a achitat TVA și taxe vamale la deschiderea regimului vamal suspensiv, drept pentru care au procedat la regularizarea datoriei vamale stabilind obligații de plată suplimentare în sumă de x lei reprezentând:

- taxe vamale în sumă de x lei;
- TVA în sumă de x lei;
- dobânzi și penalități în sumă de x lei.

II. Prin contestația formulată împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. x, emisă în baza Procesului verbal de control nr. x, contestatoarea solicită anularea în tot a Deciziei și a Procesului verbal care a stat la baza emiterii acesteia, pe motiv de nelegalitate, acestea fiind întocmite cu aplicarea greșită a prevederilor legale în materie și a principiilor proporționalității, buneii credințe și a încrederii legitime consacrate de legislația europeană și de practica Curții Europene de justiție.

În susținerea contestației, societatea invocă următoarele argumente:

- controlul ulterior nu este justificat având în vedere că nu există elemente noi privind declarația vamală față de momentul deschiderii regimului de admitere temporară cu exonerare parțială a drepturilor de import;
- în mod greșit autoritatea vamală a stabilit că societatea avea obligația să achite TVA și taxe vamale la deschiderea regimului vamal de admitere temporară cu exonerare parțială, raportat la adresa Direcției Generale a Vămirilor nr. x care indică procedura aplicabilă referitoare la momentul încasării drepturilor de import și TVA datorate în cazul mărfurilor plasate sub regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import;
- la momentul deschiderii regimului de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import sistemul informatic RCDPS nu permitea stabilirea cuantumului TVA și al taxelor vamale ce ar fi fost datorate de importator, făcând imposibilă plata de către societate a TVA-ului. În plus practica generalizată a autorității vamale până la primirea adresei DGV era de plată a taxelor vamale și a TVA-ului la închiderea regimului;
- procesul verbal de Control conține erori privind valoarea în vamă a mărfurilor. Astfel, taxele vamale, TVA-ul, dobânzile și penalitățile au fost calculate la o valoare în vamă a mărfurilor greșită, respectiv x lei față de x lei cât era corect;
- interpretarea diferită a aceluiași norme legale de către autoritatea vamală și schimbarea practicii acesteia nu poate fi reținută ca o culpă a societății și implicit nu poate duce la sancționarea acesteia prin aplicarea de dobânzi și penalități de întârziere în ceea ce privește neplata taxelor vamale și a TVA-ului la momentul deschiderii regimului de admitere temporară. Calcularea de dobânzi și penalități a fost făcută cu încălcarea principiilor buneii credințe, a principiului proporționalității și a practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene, invocând în acest sens cauza C-183/14 Samoilă și Oltean în care Curtea Europeană de Justiție a apreciat că majorările aplicate în urma unor controale fiscale trebuie să respecte principiul proporționalității,

prin raportare la „gravitatea încălcării”, neputând interveni de drept, pentru simpla neplată la termen a obligației fiscale.

Prin contestație societatea a solicitat susținerea orală a contestației finalizată cu Minuta privind susținerea orală a contestației înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr.MBR_DGR x. Societatea a depus și concluziile scrise urmare susținerii orale a contestației cu adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. x.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele depuse de aceasta, constatările organelor vamale și actele normative invocate de contestatoare și de organele vamale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Biroul Vamal de Frontieră Otopeni Călători a emis în mod corect Decizia de regularizare a situației nr. x în situația în care pentru bunurile plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import aferente declarației vamale MRN x faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale și TVA-ului au intervenit la data plasării bunurilor în regim de admitere temporară.

În fapt, SC .X. a plasat sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, prin reprezentare directă de către comisionarul în vamă x, bunurile din declarația vamală nr. MRN x cu următoarele specificații: cod regim vamal extins 5300, cod adițional D51, cod național OT0, valoare statistică x lei, acc AOA, tva VLA. În vederea importului temporar cu exonerare parțială de drepturi de import, societatea, prin reprezentantul vamal, a înregistrat în sistemul românesc de procesare automată a declarațiilor vamale la import documentul electronic de import nr. MRN x cu termen de închidere 10.06.2016, termen prelungit la solicitarea societății până la 30.06.2017.

La data de 01.07.2014, DGV a transmis către toate regionalele vamale din țară adresa nr. x prin care solicita aplicarea unitară a prevederilor legale privind regimul vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import și aplicarea art. 78 din Regulamentul CEE nr. 2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, verificarea declarațiilor vamale și luarea tuturor măsurilor pentru regularizarea situației acestora.

În baza prevederilor legale referitoare la dreptul autorității vamale de a efectua control ulterior precum și în baza dispozițiilor adresei DGV nr. x de reverificare a modului de derulare a operațiunilor vamale inițiate în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, organele vamale au procedat la reverificarea declarațiilor vamale întocmite de societate pentru bunurile plasate sub acest regim, printre care și declarația vamală nr. MRN x, pentru care nu au fost achitate taxe vamale și TVA la momentul plasării bunurilor sub regimul suspensiv, fiind garantate la plată numai taxele vamale.

Drept urmare, organele vamale au stabilit în sarcina societății prin Decizia pentru regularizarea situației nr. x, emisă în baza Procesului verbal de control nr. x, obligații suplimentare de plată în sumă totală de x lei din care:

- taxe vamale în sumă de x lei;
- TVA în sumă de x lei;
- dobânzi și penalități în sumă de x lei.

Societatea contestă obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de regularizare susținând că taxele vamale și TVA aferente bunurilor ce au făcut obiectul declarației vamale nr. MRN x se datorează la închiderea regimului și nu la plasarea bunurilor sub regim suspensiv.

Societatea consideră că nu au intervenit elemente noi necunoscute organului vamal la data depunerii declarației vamale, elemente care să justifice un control ulterior, control desfășurat la aproape 3 ani de la deschiderea regimului de admitere temporară. Mai mult, referitor la adresa DGV, societatea consideră că schimbarea practicii organelor vamale, care până la primirea adresei calculau TVA și taxe vamale la închiderea regimului suspensiv, iar ulterior la deschiderea regimului vamal, nu poate fi reținută ca o culpă a societății și nu poate duce la sancționarea acesteia prin calcularea de dobânzi și penalități.

3.1 CU PRIVIRE LA CONTROLUL ULTERIOR DESFĂȘURAT DE BIROUL VAMAL OTOPENI

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale ce reglementează controlul vamal ulterior:

Art. 78 din Regulamentul CEE nr. 2913/1992

*“(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 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 respective 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”.

Art. 100 din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al României

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

[...]

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

Potrivit prevederilor legale menționate anterior se reține faptul că autoritățile vamale pot acorda liberul de vamă în baza regimului vamal declarat, **sub rezerva controlului ulterior**. Autoritatea vamală are dreptul de a efectua acest control ulterior într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă.

Aplicabil speței în cauză este și Ordinului ANAF nr. 7521/2006, pentru aprobarea Normelor Metodologice privind realizarea supravegherii și controlului ulterior care prevede:

„Art. 36. - Birourile vamale vor desfășura activități de control vamal ulterior în următoarele situații:

a) controalele vamale ulterioare prevăzute în cazul utilizării procedurilor simplificate de vămuire pentru prezentarea și declararea mărfurilor;

b) controlul vamal ulterior al declarațiilor vamale pentru care s-a acordat liber de vamă fără efectuarea controlului vamal documentar și fizic;

c) reverificarea declarațiilor depuse la biroul vamal, pentru care se apreciază că dispozițiile legale au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete;

d) orice alte acțiuni necesare îndeplinirii atribuțiilor stabilite prin reglementările vamale sau regulamentul de organizare și funcționare;

e) alte acțiuni stabilite prin programele de activitate. “

Referitor la afirmația societății potrivit căreia Biroul Vamal de Frontieră Otopeni Călători nu poate stabili obligații suplimentare de plată în sarcina societății în temeiul aceluiași informații și documente pe care le-a acceptat în momentul înregistrării Documentului Electronic de Import, potrivit art. 4 pct.17 și pct. 20 și art. 62 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 precum și art. 199 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei, de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar se rețin următoarele:

„Art.4 17. „Declarația vamală” reprezintă documentul în care o persoană indică în forma și modalitatea prevăzută dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal,[...]

20. „Acordarea liberului de vamă” este acțiunea prin care autoritățile vamale pun mărfurile la dispoziție în scopurile prevăzute de regimul vamal sub care au fost plasate”,[...]

„Art. 62 (1) Declarațiile scrise se fac pe un formular corespunzător modelului oficial recomandat în acest scop. Ele se semnează și conțin toate detaliile necesare aplicării dispozițiilor care reglementează regimul vamal pentru care se declară mărfurile,

(2) *Declarația trebuie însoțită de toate documentele solicitate pentru aplicarea dispozițiilor care reglementează regimul vamal pentru care se declară mărfurile”.*

„ Art. 199 [...] depunerea la biroul vamal a unei declarații semnate de către declarant sau reprezentantul acestuia îl obligă pe acesta ca, în conformitate cu dispozițiile în vigoare să răspundă de corectitudinea informațiilor înscrise în declarație, de autenticitatea documentelor anexate și de respectarea tuturor obligațiilor ce decurg din plasarea respectivelor mărfuri sub regimul avut în vedere”.

În aceste condiții, se reține că obligația de a înscrie în declarația vamală nr. MRN x cuantumul taxei pe valoarea adăugată datorată conform condițiilor de utilizare a regimului autorizat și de a respecta toate obligațiile ce decurg din plasarea mărfurilor sub regim, revine titularului de operațiune - **S.C. .X.**, iar organele vamale au acordat liberul de vamă și au pus la dispoziția titularului mărfurile, conform regimului vamal declarat, **sub rezerva controlului ulterior** efectuat conform art. 78 alin. (2) și (3) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92.

Ori, în speță, organele vamale au procedat la efectuarea controlului ulterior asupra declarațiilor vamale în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import întocmite pentru titularul **SC .X.**, controlul ulterior fiind un proces continuu, parte a analizei de risc pe care autoritatea vamală îl efectuează în intervalul de timp prevăzut de lege.

Mai mult, chiar prin adresa nr. x Direcția Generală a Vămilelor a solicitat regularizarea situației invocând dreptul de control ulterior prevăzut de art. 78 din Reg. (CEE) nr. 2913/1992.

3.2 CU PRIVIRE LA OBLIGAȚIA DE PLATĂ A TAXELOR VAMALE ȘI TVA LA DESCHIDEREA REGIMULUI VAMAL DE ADMITERE TEMPORARĂ

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 201 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului vamal Comunitar, potrivit căror:

„Art. 201 (1) O datorie vamală la import poate să ia naștere prin:

[...]

(b) plasarea unor astfel de mărfuri sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import.

(2) O datorie vamală se naște în momentul acceptării declarației vamale în cauză”.

Totodată, speței îi sunt aplicabile și prevederile art. 143 alin. (1) din același act normativ, potrivit căror:

„Art. 143 - (1) Valoarea drepturilor de import aferente mărfurilor plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se stabilește la 3%, pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile au fost plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială, din valoarea drepturilor care ar fi trebuit să fie plătite **pentru mărfurile menționate dacă ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară**”.

Potrivit dispozițiilor legale menționate mai sus se reține faptul că în cazul mărfurilor plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, datoria vamală ia naștere la data acceptării declarației vamale de plasare a mărfurilor sub regim, reprezentând 3% din cuantumul taxelor vamale datorate, calculate pentru fiecare lună în care mărfurile se află sub regim.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 136 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 17¹ din Normele metodologice de aplicare ale art. 136 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare care precizează:

„ART. 136 Faptul generator și exigibilitatea pentru importul de bunuri

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

(2) În cazul în care, la import, bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare prevăzute la alin. (1), faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervin la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea acelor taxe comunitare dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe.”

Norme Metodologice:

“17¹. (1) În sensul **art. 136 alin. (1)** din Codul fiscal, în cazul bunurilor plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import și în regim de transformare sub control vamal, regimuri care din punct de vedere al TVA constituie importuri de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată conform **art. 144 alin. (1) lit. a)** din Codul fiscal, **exigibilitatea TVA intervine atunci când intervine obligația de plată a taxelor vamale, taxelor agricole sau a altor taxe comunitare similare stabilite ca urmare a politicii comune aplicabile bunurilor respective.**”

Din dispozițiile legale menționate mai sus se reține faptul că în cazul mărfurilor plasate sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import datoria vamală ia naștere la data acceptării declarației vamale de plasare a

mărfurilor sub regim, iar data la care intervin faptul generator și exigibilitatea taxei este data la care se naște datoria vamală pentru taxele vamale.

Prin adresa Direcției Generale a Vămilelor nr. x emisă în vederea aplicării unitare a prevederilor legale referitoare la momentul încasării drepturilor de import și TVA datorate la plasarea mărfurilor sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, se reiterează dispozițiile legale sus invocate, fiind precizate următoarele:

„la momentul plasării mărfurilor sub regim vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import trebuie încasate cu titlu definitiv:

- *drepturile de import stabilite în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) și (2) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului;*
- *taxa pe valoarea adăugată a cărei bază de impozitare se stabilește în conformitate cu prevederile art. 139 din Codul fiscal.*

În situația în care încheierea regimului vamal de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se face prin punerea în liberă circulație a mărfurilor, drepturile de import trebuie stabilite cu respectarea prevederilor art. 144 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului și dacă este cazul, să fie luate măsurile necesare de regularizare a situației sumelor achitate la momentul plasării mărfurilor sub regimul vamal inițial.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că:

- în declarația vamală de import nr. MRN x, la rubrica/căsuța 37 din formularul 2/2 Lista articolelor-import, sunt completate următoarele specificații: cod regim vamal extins 5300, cod adițional D51, cod național OT0, valoare statistică x, acciza AOA, TVA – VLA, cod ce corespunde importului de bunuri plasate într-un regim special prevăzut la art. 144 alin.(1) lit.a) și d) din Legea nr. 571/2003. Corect era înscrierea codului V1A pentru care se datorează TVA la data plasării bunului în regim de admitere temporară;
- la data deschiderii regimului suspensiv nu au fost achitate taxele vamale și TVA, fiind garantate doar taxele vamale, drept pentru care organele vamale, procedând la regularizarea situației au stabilit în sarcina societății, obligațiile suplimentare de plată din Decizia nr. x emisă în baza procesului verbal de control nr. x.

Argumentul societății potrivit căreia exigibilitatea datoriilor vamale intervine la închiderea regimului nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei , având în vedere următoarele:

- bunurile importate de **SC .X.** care au făcut obiectul declarației vamale nr. MRN x au fost plasate în regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import;
- conform pct. 17¹ alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import constituie, din punct de vedere al TVA, import de bunuri care nu beneficiază de scutire de la plata taxei;

- conform art. 136 alin.(1) din Codul fiscal și art. 201 alin.(1) și (2) din Codul vamal comunitar, exigibilitatea taxelor vamale și a taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data plasării bunurilor sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, respectiv 10.06.2014;
- articolul 7 al Anexei E privind mărfurile importate cu suspendare parțială a drepturilor de import face referire la regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de la plata taxelor de import pentru care autorizarea a fost primită conform prevederilor Regulamentului (UE) nr. 952/2013 art. 211, **regulament ce a intrat în vigoare cu data de 01.05.2016 și care nu se aplica pentru mărfurile plasate sub regim suspensiv în 2014;**
- prevederile legale ce priveau momentul la care trebuiau achitate taxele vamale și TVA existau și la momentul plasării bunurilor sub regimul de admitere temporară, ele fiind interpretate eronat la declararea bunurilor, organele vamale acordând liberul la vamă și punând la dispoziția societății mărfurile **sub rezerva controlului ulterior** în temeiul art. 78 alin.(2) și alin.(3) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992. Astfel, urmare adresei DGV nr. x și în temeiul art. 78 din Regulamentul CEE n. 2913/92 și art. 100 din Legea 86/2006 privind Codul Vamal al României, organele vamale au procedat la controlul ulterior și au dispus măsurile necesare pentru regularizarea situației emitând Decizia pentru regularizarea situației nr. x.

În aceste condiții, conform art. 136 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și art. 201 alin.(1) și (2) din Codul vamal comunitar, mai sus citate, exigibilitatea taxelor vamale și a TVA intervin la data plasării bunurilor sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, respectiv la data de 10.06.2014.

3.3 CU PRIVIRE LA FAPTUL CĂ ACTUL ATACAT CONȚINE DATE ERONATE

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

„ART. 139 Baza de impozitare pentru import

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

„ART. 140 Cotele

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

[...]

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la [art. 134²](#)alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Conform prevederilor legale, baza de impozitare la import este valoarea în vamă a bunurilor, iar cota de TVA aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator.

În speță, s-a stabilit că momentul nașterii datoriei vamale este data plasării mărfurilor sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, moment la care a intervenit faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale și a TVA.

În DVI nr. MRN x au fost declarate următoarele date:
- valoarea în vamă a bunurilor x usd
- curs de schimb x
Ceea ce înseamnă că baza de impozitare pentru calculul taxelor vamale este x lei.

În procesul verbal de control nr x valoarea în vamă a bunurilor în lei a fost calculată eronat la suma de x lei = x usd * x lei/usd, valoare care a fost preluată ca bază de impozitare pentru calculul taxelor vamale.

După depunerea contestației și în urma verificării documentelor atașate la declarația vamală – respectiv factura proformă nr. x, organele vamale au constatat că valoarea corectă a mărfurilor este de x usd, iar **declarantul vamal a completat eronat nota de evaluare a declarației vamale cu valoarea de x usd rezultând o bază de impozitare eronată de x lei.**

Astfel, calculul corect al obligațiilor vamale datorate este:

Valoare marfă DVI = x usd
Curs valutar = 1 usd = x lei
Valoare în vamă = x usd * x lei = **x lei**

Calcul taxe vamale = x lei * x % = x lei
Baza de impozitare pentru calculul TVA datorat în vamă = x + x = x lei * 24% = x lei

Drept urmare, față de cele de mai sus, în mod corect organele vamale au stabilit că faptul generator și exigibilitatea TVA interveneau la data la care bunurile au fost plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import, **obligațiile fiscale corecte reprezentând debite ce trebuiau reținute în sarcina societății ca datorate fiind: taxe vamale în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei.**

Astfel, pentru taxa vamală în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei urmează să fie admisă și anulată corespunzător decizia atacată.

3.4 CU PRIVIRE LA CALCULUL DE CATRE BIROUL VAMAL OTOPENI AL DOBANZILOR SI PENALITĂȚILOR

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesorii, în condițiile în care în sarcina sa au fost reținute ca datorate taxele vamale și TVA stabilite la punctul 3.3.

În fapt, prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x organele vamale au stabilit în sarcina societății accesorii calculate pentru perioada 11.06.2014 – 05.05.2017 astfel:

- dobânzi aferente taxelor vamale în sumă de x lei;
- penalități aferente taxelor vamale în sumă de x lei;
- dobânzi aferente TVA în sumă de x lei;
- penalități aferente TVA în sumă de x lei.

În esența, societatea susține că nu datorează dobânzi și penalități de întârziere aferente taxelor vamale și TVA datorată în vamă pentru mărfurile plasate în regim de admitere temporară cu exonerare parțială, considerând că drepturile de import iau naștere la momentul încheierii regimului de admitere temporară cu exonerare parțială și nu la momentul în care bunurile au fost plasate în acest regim, respectiv la data de 10.06.2014.

Mai mult, referitor la adresa DRV, societatea consideră că schimbarea practicii organelor vamale, care până la primirea adresei calculau TVA și taxe vamale la închiderea regimului suspensiv, iar ulterior la deschiderea regimului vamal, nu poate fi reținută ca o culpă a societății și nu poate duce la sancționarea acesteia prin calcularea de dobânzi și penalități.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile art. 119, art. 120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru accesoriile calculate până la 31.12.2015 și art. 173, art. 174, art. 176 și art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada după 01.01.2016, potrivit cărora:

***“Art. 119 - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”***

“Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

[...]

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

“Art.120¹- Penalități de întârziere

“(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua

imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“ART. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

“ART. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile 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. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.”

“ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Pentru dobânzile aferente taxelor vamale, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 114 alin.(1) și (2) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului Vamal al Uniunii în vigoare la momentul nașterii natoriei vamale:

“Articolul 114 Dobânda la arierate

(1) Penalitățile de întârziere se percep la cuantumul taxelor la import sau export, pentru perioada cuprinsă între data la care a expirat termenul fixat și data plății.

[...]

(2) În cazul în care datoria vamală ia naștere în baza articolului 79 sau a articolului 82 sau în cazul în care notificarea datoriei vamale rezultă dintr-un control ulterior, penalitățile de întârziere se percep în plus față de cuantumul taxelor la import sau la export, de la data la care a luat naștere datoria vamală și până la data notificării acesteia.”

Având în vedere prevederile art. 136 alin. (1) și (2) și art. 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, se reține că datoria vamală a luat naștere la data depunerii declarației vamale de import (document electronic de import) nr. MRN x, respectiv la data de 10.06.2014.

Prin urmare, având în vedere faptul că datoria vamală s-a născut la data depunerii declarației vamale de admitere temporară și că în sarcina societății s-a reținut ca fiind datorate taxe vamale în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, calculul accesoriilor este după cum urmează:

Taxe vamale

1. Dobânzi de întârziere taxe vamale (conform prevederilor art. 114 din Reg. UE nr. 952/2013 de stabilire a Codului Vamal al Uniunii):

- rata BNR aplicabilă pentru nașterea datoriei vamale – iunie 2014 este 3,5 plus două puncte procentuale = 5,5

- perioada pentru care se calculează dobânzi de întârziere: 11.06.2014 – 05.05.2017 = 1.060 zile

Cuantum dobânzi întârziere taxe vamale: $x \text{ lei} * 5,5\%/365 * x = x \text{ lei}$

2. Penalități de întârziere taxe vamale

- perioada 11.06.2014 – 31.12.2015 = 569 zile

- quantum penalități taxe vamale: $x * 569 \text{ zile} * 0,02\% = x \text{ lei}$

- perioada 01.01.2016 – 05.05.2017 = 491 zile

- quantum penalități taxe vamale: $x * 491 \text{ zile} * 0,01\% = x \text{ lei}$

Total penalități taxe vamale = x lei

TVA

1. Dobânzi întârziere TVA:

- perioada 11.06.2014 – 31.12.2015 = 569 zile

- quantum dobânzi TVA: $x \text{ lei} * 569 \text{ zile} * 0,03\% = x \text{ lei}$

- perioada 01.01.2016 – 05.05.2017 = 491 zile

- quantum dobânzi TVA: $x \text{ lei} * 491 \text{ zile} * 0,02\% = x \text{ lei}$

Total dobânzi TVA = x lei

2. Penalități întârziere TVA:

- perioada 11.06.2014 – 31.12.2015 = 569 zile

- quantum penalități TVA: $x \text{ lei} * 569 \text{ zile} * 0,02\% = x \text{ lei}$

- perioada 01.01.2016 – 05.05.2017 = 491 zile

- cuantum penalității taxe vamale: $x \text{ lei} * 491 \text{ zile} * 0,01\% = x \text{ lei}$

Total penalități TVA = x lei

Total accesorii = x lei

În consecință, față de prevederile legale mai sus menționate și având în vedere că stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul și în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, iar în sarcina contestatarei au fost reținute ca fiind datorate obligații vamale principale în sumă totală de x lei reprezentând taxe vamale și TVA , urmează **să se respingă în parte ca neîntemeiată contestația pentru suma de x lei reprezentând accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar.**

Astfel, pentru suma de x lei reprezentând:

- dobânzi de întârziere aferente taxelor vamale în sumă de x lei;
- penalități de întârziere aferente taxelor vamale în sumă de x lei;
- dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de x lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de x lei

urmează să fie admisă și anulată corespunzător decizia atacată .

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 4 pct.17 și pct.20 și art. 62 , art. 78 alin.(2), art. 199, art. 201 aln.(1), lit. b), alin.(2), art. 143 alin.(1) din Regulamentul CEE nr. 2913/1992, art. 100 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al României, art. 36 din Ordinul ANAF nr. 7521/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice privind realizarea supravegherii și controlului ulterior, art. 136 alin.(1) și alin.(2), art. 139 alin.(1), art. 140 alin.(1) și alin.(3), din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 17¹ alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, art. 173 alin.(1), art. 174 alin.(1) și alin. (5), art. 176 alin.(1) și alin.(2), art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1), alin.(7), art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 114 alin.(1) și alin.(2) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului Vamal al Uniunii, art. 199 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei, de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 de instituire a Codului Vamal Comunitar, se:

D E C I D E

1. Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. x încheiată de Biroul vamal de frontieră Otopeni Călători în baza Procesului verbal de control nr. x **pentru suma totală de x lei** reprezentând:

- x lei - TVA ;
- x lei - taxe vamale

- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxelor vamale;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente TVA
- x lei - penalități de întârziere aferente taxelor vamale;
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA

2. Admiterea în parte a contestației formulată de SC .X. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. x încheiată de Biroul vamal de frontieră Otopeni Călători în baza Procesului verbal de control nr. x **pentru suma totală de x lei** reprezentând:

- x lei - TVA ;
- x lei – taxe vamale
- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxelor vamale;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente TVA
- x lei - penalități de întârziere aferente taxelor vamale;
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, pct. 1 al dispozitivului din prezenta poate fi atacat la Tribunalul București în termen de 6 luni de la data comunicării.