



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319.97.54
Fax : + 021 336.85.48
e-mail : Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.150 / 2013

privind soluționarea contestațiilor depuse de

S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S.

înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **906452 / 19.03.2013**, nr. **906453 / 19.03.2013** și nr. **906454 / 19.03.2013**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Biroul Vamal X prin adresa nr. .X./12.03.2013 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/19.03.2013, X/19.03.2013 și nr. X/19.03.2013 asupra contestațiilor formulate de **S.C. .X. .X S.C.S.** cu sediul în .X., Calea .X. (Platforma X), nr. FN, Jud. .X., J02/X/2001, CUI .X..

Contestațiile sunt formulate împotriva: **Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. 2/07.02.2013, Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013 și Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013**, emise de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații de plată suplimentare în sumă totală de **.X. lei** aferente perioadei ianuarie-decembrie 2011, defalcate astfel:

1) Contestația înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. sub nr. X/19.03.2013 a fost formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X.lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X.lei;

- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de X lei.

2) Contestația înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. sub nr. X/19.03.2013 a fost formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X. lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de .X. lei.

3) Contestația înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. sub nr. X/19.03.2013 a fost formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.X/19.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X. lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de X lei.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în raport de data emiterii Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. x, respectiv data de 07.02.2013, Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X respectiv data de 12.02.2013 precum și Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X respectiv data de 19.02.2013, și data înregistrării contestațiilor la Biroul Vamal X în data de 07.03.2013, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestațiile aflate în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației societatea regăsindu-se în anexa nr. 1 la poziția nr. X din OPANAF nr. 1823/2012 pentru modificarea OPANAF nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili coroborat cu pct. 9.5 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor

pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră : *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile conexe formulate de S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S.

I. Prin contestațiile formulate, S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S. aduce în susținere următoarele argumente:

Contestatară, solicită anularea integrală a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013, a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013 și a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013, emise de Biroul Vamal X precum și Procesul verbal de control nr. X/07.02.2013, Procesul verbal de control nr. X/12.02.2013 și Procesul verbal de control nr. X/19.02.2013 care au stat la baza emiterii Deciziilor de regularizare mai sus menționate pe motiv că sunt netemeinice și nelegale.

Societatea învederează în primul rând faptul că baza legală invocată de organul de inspecție vamală este profund eronată considerând că art. 136 din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se referă la exigibilitatea TVA și în niciun caz la existența vreunei obligații de a include cheltuielile de transport al mărfurilor pe parcurs intern în baza de calcul a TVA la import.

În ceea ce privește art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta arată că TVA-ul aferent operațiunilor de import se plătește la organul vamal și că acest articol nu se referă la existența vreunei obligații de a include cheltuielile de transport a mărfurilor pe parcurs intern în baza de calcul a TVA la import.

Contestatară arată în al doilea rând că a prezentat organului de inspecție vamală documente din care a rezultat foarte clar că destinația indicată în acestea este .X. , nu .X. și că primul loc de descărcare a bunurilor în .X. este tot .X. , nu .X..

Mai mult petenta arată că prestatorii de servicii de transport au facturat serviciile de transport pe ruta .X. -.X. cu TVA 24%, întrucât nu au putut aplica scutirea de TVA menționată la art. 143.

Astfel, contestatara arată că atât în condițiile în care transportatorul ar emite factura cu TVA pentru transportul .X. -.X., cât și dacă S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S. ar evidenția contravaloarea transportului intern în declarația vamală de import, s-ar încălca principiile de funcționare a TVA respectiv evitarea dublei impuneri din punct de vedere al TVA.

II. Prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013, Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013 și Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013, emise de Biroul Vamal X în baza Procesului verbal de control nr. X/07.02.2013, a Procesului verbal de control nr. X/12.02.2013 și a Procesului verbal de control nr. X/19.02.2013, prin care s-au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S. obligații de plată suplimentare în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA precum și accesoriile aferente, defalcate astfel:

1) Prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X în baza Procesului verbal de control nr. X/07.02.2013, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X.lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X.lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de X lei.

2) Prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X în baza Procesului verbal de control nr. X/12.02.2013, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X. lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de .X. lei.

3) Prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X în baza Procesului verbal de control nr. X/19.02.2013, prin care s-au

stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X. lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de X lei.

Urmare controlului ulterior efectuat asupra declarațiilor vamale de import în cazul a X de operațiuni de punere în liberă circulație a unor produse necomunitare (proveniență China) având condițiile de livrare FOB Shanghai, FOB Shenzhen, FOB Dalian și respectiv EXW Shanghai, derulate de societate în perioada verificată, organele de control vamal au constatat că societatea a evidențiat distinct sumele plătite furnizorilor pentru prestări de servicii și alte taxe conexe transportului internațional, care nu au fost incluse în baza de calcul a TVA în vamă, la data importului, pentru care s-au stabilit obligații suplimentare în sarcina contestatarii reprezentând debite privind TVA precum și accesoriile aferente acesteia.

Organele vamale invocă în susținerea constatărilor prevederile art. 136 și art. 157, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dispozițiile art. 78, art. 29 (în conformitate cu art. 32 și 33) coroborat cu art. 178 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar.

III. Luând în considerare susținerile contestatarii și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatară și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Referitor la obligațiile de plată, în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA precum și accesoriile aferente, **cauza supusă soluționării este dacă în baza de impozitare a TVA la import societatea avea obligația să cuprindă cheltuielile de transport al mărfurilor pe parcurs intern în condițiile în care acestea nu se cuprind în valoarea în vamă însă mărfurile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost livrate în condițiile X (X) și respectiv X (X).**

În fapt, S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S. a făcut obiectul unui control vamal ulterior pentru un număr de X operațiuni de punere în liberă circulație de diferite mărfuri din China derulate în perioada ianuarie 2011-decembrie 2011. Expedierea mărfurilor s-a făcut în condițiile de livrare X și respectiv X (X).

Ca urmare a verificării evidenței financiar contabile, respectiv facturi externe de marfă, facturi de prestări servicii declarații vamale de import și alte documente specifice operațiunilor de import, organele de control vamal au constatat că o serie de cheltuieli, ce au fost evidențiate distinct, reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii de transport pe parcurs intern, care nu au fost incluse în baza de calcul a TVA de plătit în vamă, la data importului.

În drept, art. 139, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede: **"Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele și cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în .X. , în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare stabilită conform alin. (1). Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în .X. , sau, în absența unor astfel de documente, primul loc de descărcare a bunurilor în .X. ."**

Totodată potrivit art. 143 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Sunt scutite de taxă: [...]

*d) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, dacă acestea sunt **direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139;**"*

Având în vedere cele arătate mai sus precum și prevederile art. 5 alin. (1) lit. a) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 141¹ din Codul fiscal anexa la Ordinul nr. 1503/05.10.2007 al Ministerului Economiei și Finanțelor:

ART. 5

(1) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, pentru prestările de servicii de transport, direct legate de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal, în funcție de tipul transportului, se justifică de transportator sau de casele de expediție astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu importatorul sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate, copie de pe carnetul TIR și, după caz, de pe documentul de tranzit comunitar T, orice document din care să rezulte că transportul bunurilor a avut punctul de plecare într-un teritoriu terț, sau copie de pe acesta, în cazul caselor de expediție;" se reține că TVA-ul pentru transportul mărfurilor pe parcurs intern

intracomunitar, în cazul de față .X. -.X., care au ca punct de plecare dintr-un teritoriu terț, se plătește la organul vamal.

Transportul bunurilor a avut punctul de plecare într-un teritoriu terț așa cum rezultă din facturile aflate în copie la dosarul cauzei care au însoțit bunurile la intrarea în .X. și pe care este menționat localitatea .X. ca loc de destinație al bunurilor.

Potrivit dispozițiilor art. 33 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar, cu modificările și completările ulterioare:

*“Cu condiția de a fi evidențiate separat de prețul efectiv plătit sau de plătit, următoarele elemente **nu sunt incluse** în valoarea în vamă:*

- (a) cheltuielile de transport pentru mărfuri după sosirea lor la locul de intrare pe teritoriul vamal al Comunității;*
- (b) cheltuielile pentru construcție, montare, asamblare, întreținere și asistență tehnică, întreprinse după importarea mărfurilor importate, cum ar fi instalații, utilaje sau echipamente industriale;*
- (c) valoarea dobânzilor în conformitate cu acordurile de finanțare încheiate de cumpărător și referitoare la cumpărarea mărfurilor importate, indiferent dacă finanțarea este acordată de vânzător sau altă persoană, cu condiția ca acordurile de finanțare să fi fost încheiate în scris și ca, atunci când i se solicită, cumpărătorul să poată demonstra că:
 - astfel de mărfuri sunt vândute efectiv la prețul declarat ca preț efectiv plătit sau de plătit și*
 - rata dobânzii pretinsă nu depășește nivelul predominant pentru astfel de tranzacții în țara și la momentul în care s-a acordat finanțarea;**
- (d) cheltuieli privind dreptul de a reproduce în Comunitate mărfuri importate;*
- (e) comisioane de cumpărare;*
- (f) drepturi de import sau alte taxe de plătit în Comunitate pe motivul importării sau vânzării mărfurilor.”*

Conform dispozițiilor normative anterior enunțate, contravaloarea serviciilor în discuție reprezentând transport de marfă pe parcurs intern, nu se includ în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import, cum în mod legal au constatat organele de control vamal.

Argumentele societății referitoare la faptul că “am avea de-a face cu o dublă impozitare cu TVA pe aceeași operațiune, ceea ce este contrar principiilor de funcționare a TVA-ului” în sensul că decizia de regularizare contestată o obligă la plata încă odată a TVA achitată furnizorilor de servicii care i-au emis facturi cu TVA nu pot constitui un motiv de neaplicare a dispozițiilor legale incidente în materie, iar societatea nu este prejudiciată având posibilitatea să solicite furnizorilor prestatori de servicii corectarea facturilor emise în sensul prevederilor art. 159 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii acestor facturi, unde se precizează:

”ART. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. ”

În acest sens, faptul că operatorii portuari/prestatorii de servicii de transport emit facturi cu TVA, nu exonerează de răspundere societatea importatoare, că acele cheltuieli de transport pe parcurs intern care chiar dacă nu se includ în valoarea în vamă, dar fac parte din baza de impozitare a TVA la import, să fie plătite, împreună cu celelalte drepturi vamale la data declarării bunurilor.

Având în vedere că, în conformitate cu dispozițiile legislative mai sus prezentate, sumele înscrise în facturile în cauză reprezintă cheltuieli care nu se includ în valoarea în vamă, dar care se includ în baza de impozitare a TVA la import, în baza prevederilor art. 139 alin. (2) din Legea 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în mod legal organele de control vamal**, în conformitate cu art. 78 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar și al art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat debite în sumă totală de **X lei** reprezentând diferențe de TVA neincluse de societate în baza de impozitare a TVA în vamă la data importurilor de bunuri.

În ceea ce privește accesoriile aferente în suma totală de **X lei** stabilite prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013, Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr.**

X/12.02.2013 și Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013 încheiate de reprezentanții Biroul Vamal X, acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut ca datorat debitul în suma de **X lei** reprezentând diferențe de TVA neincluse de societate în baza de impozitare a TVA în vamă, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de **X lei**, conform principiului de drept **accessorium sequitur principale**.

În concluzie, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 216 alin. (1) din OG. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *“11.1 Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*, contestațiile **urmează a fi respinse ca neîntemeiate** pentru debitele în sumă totală de **.X. lei**.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 216 alin. (1) din OG. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiate a contestațiilor formulate de S.C. .X. .X. .X. .X. S.C.S. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013, Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013 și Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013 pentru suma totală de **.X. lei**, defalcată astfel:

1) Prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/07.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA, în valoare de **.X.lei**;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de **.X.lei**;

- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de X lei.

2) Prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/12.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X. lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de .X. lei.

3) Prin **Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr. X/19.02.2013**, emisă de Biroul Vamal X, prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA, în valoare de .X. lei;
- majorări de întârziere TVA, în valoare de .X. lei;
- dobânzi și penalități de întârziere TVA, în valoare de X lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. sau Tribunalul .X. , în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL,
X**

X