



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București, CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 476 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.A.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. **A_SLP 1901** din **04.09.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X./28.08.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 1901/04.09.2015, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** cu sediul în .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., cod de înregistrare fiscală .X., aflată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.A. contestă parțial Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./03.08.2015 de Direcția Regională Vamală .X., respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - TVA ;
- .X. lei - dobânzi/penalități de întârziere aferente.

În raport de data comunicării Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015, respectiv 05.08.2015, confirmată prin semnătura reprezentantului societății pe titlul de creanță, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Regională Vamală .X. în data de 18.08.2015, conform ștampilei aplicată de Serviciul Registratură al acestei instituții pe contestația aflată 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 O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii

contestației societatea regăsindu-se la poziția .X. din Anexa 1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C începând cu data de 1 ianuarie 2015” la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii, rectificat prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 158/22.01.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de către **S.C. .X. S.A.**

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015, societatea, referindu-se la Punctul II – *Verificarea corectitudinii stabilirii bazei de impozitare a TVA a bunurilor importate*, din Procesul verbal de control nr. .X./03.08.2015, arată că organele de control au impus plata TVA aferentă cheltuielilor cu transportul materiilor prime și materialelor pe distanța .X. – .X., ce au făcut obiectul a 14 operațiuni de import efectuate în condiția de livrare CIF .X..

Societatea solicită restituirea sumei de .X. lei, reprezentând TVA achitată în urma Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015 întrucât această taxă a fost platită furnizorilor de servicii de transport și prestații portuare, conform facturilor emise de aceștia, precizând că nu a avut intenția să se sustragă de la plata taxei.

Societatea arată că pe toate scrisorile de transport este aplicată ștampila Biroului vamal .X., astfel că organele vamale aveau posibilitatea să includă în baza de impozitare valoarea serviciilor respective.

Totodată, societatea contestă dobânzile/penalitățile de întârziere calculate de organele vamale prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015 în sumă de .X. lei întrucât se consideră îndreptățită să fie scutită de la plata acestora.

II. Prin Procesul verbal de control nr. .X./03.08.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015, organele vamale au verificat un număr de 14 operațiuni de import de mărfuri efectuate în condiția de livrare CIF – *cost, insurance and freight* – .X., și au constatat că baza de impozitare a TVA a fost calculată astfel:

- au fost introduse în totalitate cheltuielile conexe transportului internațional în cazul a 3 operațiuni;
- au fost introduse parțial cheltuielile conexe transportului internațional în cazul a 10 operațiuni;
- în cazul tuturor operațiunilor nu a fost introdusă valoarea transportului intern pe ruta .X. – .X.;

- în cazul unor operațiuni nu a fost inclusă valoarea unor prestații portuare.

Organele vamale au constatat că nu au fost respectate în totalitate prevederile art. 139 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește baza de impozitare a TVA la import.

Totodată, organele vamale au constatat că în cazul serviciilor de transport intern și a celor portuare, prestatorii au emis facturi cu TVA deși, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. d) din același act normativ, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, direct legate de importul de bunuri, sunt scutite de TVA în condițiile în care valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate.

Organele vamale precizează că valoarea în vamă a mărfurilor importate se stabilește, potrivit art. 29 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului vamal Comunitar, adăugând la prețul efectiv plătit sau de plătit cheltuielile de transport, asigurare și manipulare efectuate până la punctul de intrare a mărfurilor pe teritoriul vamal al Comunității.

De asemenea, organele vamale precizează că sumele din facturile emise de prestatorii serviciilor de transport intern și serviciilor portuare reprezintă cheltuieli de natura celor care nu se includ în valoarea în vamă însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import, conform prevederilor art. 139 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În plus, organele vamale arată că potrivit pct. 58 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, sumele reprezentând TVA înscrise în mod eronat în facturi se plătesc la bugetul statului, urmând ca furnizorul serviciilor să corecteze facturile respective prin emiterea unor facturi cu semnul minus și a unor facturi noi, completate corect.

Prin urmare, organele vamale, luând în considerare prevederile art. 136, art. 139 și art. 157 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au recalculat prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015, conform Anexei 2 la Procesul verbal de control nr. .X./03.08.2015, taxa pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor de import supuse verificării ulterioare, stabilind în sarcina societății obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA în sumă de .X. lei și dobânzi/penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, contestate.

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

Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA în sumă de .X. lei și dobânzi/penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă în baza de impozitare a TVA la import societatea avea obligația să cuprindă cheltuielile cu transportul mărfurilor pe parcurs intern și cheltuielile cu prestațiile portuare 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 condiția CIF prin .X., având ca loc de destinație orașul .X..

În fapt, S.C. .X. S.A. a efectuat un număr de 14 operațiuni de punere în liberă circulație de materii prime și materiale în condiția de livrare CIF – *cost, insurance and freight* – .X., având ca loc de destinație orașul .X..

La controlul ulterior organele vamale au constatat că în cazul operațiunilor respective în baza de impozitare a TVA nu a fost introdusă valoarea transportului intern pe ruta .X. – .X. și de asemenea nu a fost introdusă valoarea unor prestații portuare.

Totodată, organele vamale au constatat că pentru serviciile de transport intern și cele portuare prestatorii au emis facturi cu TVA deși serviciile respective sunt scutite de TVA.

Organele vamale au dispus recalcularea bazei de impozitare a TVA întrucât au considerat că cheltuielile cu serviciile de transport intern și cele portuare reprezintă cheltuieli care nu se includ în valoarea în vamă însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./03.08.2015, obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând TVA și accesorii aferente.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“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.

(2) Baza de impozitare cuprinde cheltuielile accesorii, precum comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România, în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare stabilită conform alin. (1), precum și cele care decurg din transportul către alt loc de destinație din Comunitate, în cazul în care locul respectiv este cunoscut la momentul la care intervine faptul generator. Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația indicată în documentul de transport sau în orice alt document în baza căruia bunurile sunt importate în România ori, în absența unei astfel de mențiuni, primul loc de descărcare a bunurilor în România”.

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

„Art. 143 (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 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. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 5 (1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, legate direct de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de importul de bunuri, se justifică de prestator, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal;

b) contractul încheiat cu beneficiarul;

c) documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;

d) documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost importate în Comunitate și că valoarea serviciilor este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate”,

se reține că cheltuielile cu transportul mărfurilor și serviciile conexe transportului efectuate după intrarea mărfurilor în Comunitate, în cazul de față cele privind transportul pe parcurs intern, pe distanța .X. – .X., precum și cheltuielile cu serviciile portuare, intră în baza de calcul a TVA la import, care se plătește la organul vamal de către importatorul mărfurilor, în timp ce prestatorul serviciilor respective beneficiază de scutire de TVA.

În plus, potrivit dispozițiilor art. 33 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar:

“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; [...].”

În aceste condiții, cheltuielile cu serviciile reprezentând transportul mărfurilor pe parcurs intern și alte servicii legate de importul mărfurilor efectuate după sosirea pe teritoriul Comunității, nu se includ în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import, așa cum în mod legal au constatat organele vamale.

De altfel chiar și contestatoarea nu combate aplicarea în cauză a dispozițiilor art.139 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, neaducând argumente din care să rezulte faptul că pentru respectivele cheltuieli nu s-ar datora TVA în vamă, însă precizează că a plătit TVA în baza facturilor emise de furnizorii de servicii.

Argumentul societății potrivit căruia, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./05.08.2015 organele vamale au impus din nou plata TVA deși taxa pe valoarea adăugată fusese deja plătită prestatorilor de servicii de transport intern și servicii portuare, odată cu facturile emise de aceștia, nu poate constitui un motiv de neaplicare a dispozițiilor legale incidente în materie, iar societatea nu este prejudiciată, având posibilitatea să solicite prestatorilor respectivi 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 prestatorii de servicii de transport și prestații portuare au emis facturi cu TVA, nu exonerează de răspundere societatea importatoare, în legătură cu acele cheltuieli de transport pe parcurs intern și servicii portuare care chiar dacă nu se includ în valoarea în vamă, fac parte din baza de impozitare a TVA care se datorează împreună cu celelalte drepturi vamale la data importului mărfurilor.

În același sens este și adresa nr. .X./28.05.2013 a Autorității Naționale a Vămirilor – Direcția Tehnici de Vămire, în care se citează din adresa nr. .X./05.06.2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerul Finanțelor Publice, astfel:

“[...] emiterea, din eroare sau motivat, de către transportator a unei facturi cu TVA din România, nu presupune calcularea diferită a bazei de impozitare la importul bunurilor în România.

[...] În situația facturării serviciilor de transport cu TVA, prestatorul poate proceda la corectarea facturii în conformitate cu prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.”

Față de afirmația societății potrivit căreia organele vamale aveau posibilitatea să includă în baza de impozitare valoarea serviciilor de transport intern și a celor portuare, dat fiind faptul că toate scrisorile de transport au fost puse la dispoziția organelor vamale, se reține că, potrivit art. 199 din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 „*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*”, iar potrivit art. 4 alin. (20) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 „*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*”.

În aceste condiții, se reține că obligația de a înscrie în declarațiile vamale a cuantumului taxei pe valoarea adăugată datorat, calculat la baza de impozitare corect determinată conform prevederilor legale anterior menționate, revine titularului de operațiune, iar organele vamale acordă liberul de vamă și pun la dispoziția titularului mărfurile, sub rezerva controlului ulterior al operațiunilor, conform art. 78 alin. (2) și (3) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, care prevede că:

“(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 [...].

(3) Atunci când revizuirea unei declarații sau un control ulterior indică faptul că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv 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”.

Prin urmare, în mod legal organele vamale, în conformitate cu dispozițiile art.33 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, art.139 și art.143 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina societății obligații suplimentare reprezentând TVA în sumă de **.X. lei** datorate suplimentar, ca urmare a neincluserii în baza de impozitare a TVA în vamă, a cheltuielilor efectuate cu transportul mărfurilor pe parcurs intern și serviciilor portuare legate de importul mărfurilor, drept pentru care contestația formulată va fi respinsă ca neîntemeiată pentru această sumă.

În ceea ce privește accesoriile aferente în sumă de **.X. lei** stabilite prin Decizia pentru regularizarea situației nr. **.X./05.08.2015** întocmită de organele vamale în baza Procesului verbal de control nr. **.X./03.08.2015**, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de **.X. lei**, reprezentând diferențe de TVA datorate suplimentar ca urmare a neincluserii de către societate în baza de impozitare a TVA în vamă, a cheltuielilor efectuate cu transportul mărfurilor pe parcurs intern și a serviciilor portuare legate de importul mărfurilor, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei pentru regularizarea situației .X./05.08.2015, întocmită în baza Procesului verbal de control nr. .X./03.08.2015, pentru suma de **.X. lei** reprezentând TVA în sumă de .X. lei și dobânzi/penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.