



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.374/2011

privind soluționarea contestației depuse de

S.C. .X. PROD S.R.L.

înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală - Direcția
generală de soluționare a contestațiilor sub nr.**906106/25.01.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X., prin adresa nr..X./20.01.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **906106/2011**, asupra contestației depuse de **S.C. .X. X S.R.L.**, cu sediul în .X., **B-dul X nr.X, Județul .X., cod poștal X, C.I.F. X.**

Contestația este formulată împotriva **Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./21.12.2010**, emisă în baza Procesului verbal de control nr..X./20.12.2010 încheiat de reprezentanții Direcției regionale pentru accize și operațiuni vamale .X., prin care s-au stabilit în sarcina societății mai sus amintite obligații suplimentare în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA	.X. lei
- majorări de întârziere TVA	.X. lei
- dobânzi TVA	.X. lei
- Penalități TVA	.X. lei.

În raport de data emiterii **Deciziei pentru regularizarea situației nr..X. în data 21.12.2010**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale .X., în data de **17.01.2011**, așa cum reiese din ștampila de înregistrare aplicată de organul vamal pe originalul contestației aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 art.207 alin(1) si 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 **S.C. .X. X S.R.L.** regăsindu-se la poziția nr.X din Anexa 2 la Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, 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. X S.R.L.**

I. Prin contestație, S.C. .X. X S.R.L. aduce în susținere următoarele argumente:

Contestatoarea, **S.C. .X. X S.R.L.**, solicită desființarea Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./21.12.2010 și a Procesului verbal de control nr..X./20.12.2010 și anularea obligației suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei.**

Societatea arată că, operațiunile vamale de punere în liberă circulație au fost derulate prin portul .X., ca prim loc de destinație pe teritoriul Comunității, și învederează că baza de impozitare a TVA pentru import cuprinde pe lângă valoarea în vamă a bunurilor, taxe, impozite și comisioane datorate în România și în afara României, aferente importului, cu excepția TVA, precum și cheltuieli accesorii transportului care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România.

În acest sens societatea susține că a beneficiat de prestări de servicii de natura încărcării – descărcării mărfii, alte servicii pe bază de comision, prestări taxabile din punct de vedere al TVA, debite pe care organul de control vamal le-a inclus în baza impozabilă deși, pe de o parte cheltuielile pe parcurs intern sunt excluse din valoarea în vamă, iar pe de altă parte aceste cheltuieli cu TVA au fost înscrise pe facturile interne ale furnizorilor operatori portuari, ca TVA colectată. Astfel societatea invocă prevederile art.139 din Codul Fiscal precum și cele ale art.32 din Regulamentului (CEE) nr.2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului vamal Comunitar și învederează că, *„avem de aface cu o contradicție în constatările organului de control , cu privire la regimul aplicabil serviciilor efectuate de operatorii portuari. ”*

Totodată contestatoarea învederează că aplicarea de către organul de control a TVA asupra serviciilor de natura încărcării – descărcării mărfii, *“servicii care au fost deja supuse TVA de către prestatorii de servicii, ar duce la o dublă impozitare a acestor servicii, fapt ce constituie un abuz al autorității fiscale.”*

II. Prin Decizia pentru regularizarea situației nr..X./21.12.2010, s-au stabilit în sarcina **S.C. .X. X S.R.L.** obligații în suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și accesoriile aferente.

Urmare verificării documentelor efectuate asupra importului de mărfuri din China, Taiwan, India, Singapore, organele de control vamal au constatat că

societatea a evidențiat distinct sume 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 au stabilit obligații suplimentare în sarcina contestatoarei reprezentând debite privind TVA precum și accesoriile aferente acesteia.

Organele vamale invocă în susținerea constatărilor 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 dispozițiile art.201 alin.(1) pct.a) și alin.(2) din Regulamentul (CEE) nr.2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar, publicat în JO nr.302.1.L din data de 19.10.1992.

III.Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de acestea, constatările organelor de control vamal și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control vamal, se rețin următoarele:

Referitor la obligațiile de plată, în sumă totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA	.X. lei
- majorări de întârziere TVA	.X. lei
- dobânzi TVA	.X. lei
- Penalități TVA	.X. lei.

Cauza supusă soluționării este dacă în baza de impozitare a TVA la import societatea avea obligația să cuprindă contravaloarea serviciilor de manipulare și descărcare precum și a altor servicii pe bază de comision în condițiile în care marfa a avut ca prim punct de destinație portul .X..

În fapt, S.C. .X. X S.R.L. a făcut obiectul unui control vamal ulterior, pentru importurile de componente pentru biciclete din China, Taiwan, , India și Singapore, în perioada 2008 – 2010, verificarea având ca scop stabilirea realității valorii în vamă declarate și a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată a bunurilor importate. Conform facturii de transport maritim nr.KKLUSX .X., aflată în copie la dosarul cauzei, importurile de componente de biciclete au avut ca loc de descărcare portul .X., ca prim loc de destinație pe teritoriul Comunității.

Ca urmare a verificării evidenței financiar contabile, respectiv facturi marfă, facturi externe de prestări servicii și alte taxe conexe transportului internațional, fișele contului furnizori de servicii accesorii transportului internațional, jurnale pentru cumpărări, organele de control vamal au constatat că o serie de cheltuieli, ce au fost evidențiate distinct, reprezintă contravaloarea unor prestări

de servicii și alte taxe conexe la transportul internațional, care nu au fost incluse în baza de calcul a TVA de plătit în vamă, la data importului.

Facturile operatorilor portuari responsabili cu prestarea serviciilor de descărcare vapor, eliberare și manipulare, taxe intrare în port și siguranță, legate direct de importuri de bunuri au fost emise cu TVA aferentă deși acestea sunt scutite de TVA.

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 România, 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 România, sau, în absența unor astfel de documente, primul loc de descărcare a bunurilor în România.**”

Potrivit dispozițiilor art.33 din Regulamentul (CEE) nr.2913/1992 al Consiliului de instituire a Codului vamal comunitar, publicat în JO nr.302.1 L din data de 19.10.1992, 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.”

În conformitate cu prevederile art.143 alin(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de TVA *“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](#).”*

În acest sens, conform art.5 alin(1) și alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222 din 22 decembrie 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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, cu modificările și completările ulterioare,

(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, (.....)cu:

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.

Conform dispozițiilor normative anterior enunțate, contravaloarea serviciilor în discuție nu se includ în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import.

Argumentele societății referitoare la faptul că decizia de regularizare constată o obligă la plata „dublă impozitare” 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 pct.58(1) din Norme metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobată prin H.G. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii acestor facturi unde se precizează: ***“ În sensul [art. 150](#) alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană ce înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau un alt document asimilat unei facturi, va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă. În acest caz, beneficiarul poate***

solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.

În acest sens, faptul că operatorii portuari emit facturi cu TVA, nu exonerează de răspundere societatea importatoare, ca acele cheltuieli accesorii transportului 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.

Referitor la susținerea contestatoarei că portul .X. fiind port de destinație, prestările de servicii privind manipularea, depozitarea, eliberare marfă, accesorii transportului bunurilor importate, care intervin până la primul loc de destinație, nu se cuprind în baza de impozitare a TVA, se reține că, în conformitate cu regulile INCOTERMS 2000 condiția de livrare:

.X. (cost and freight) – Cost și navlu - înseamnă că vânzătorul trebuie să plătească navlul și costurile pentru aducerea mărfii în portul de destinație convenit, dar riscul de pierdere sau deteriorare a mărfii, precum și orice costuri suplimentare cauzate de evenimente care au avut loc după ce marfa a fost livrată la bordul navei se transferă de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa trece balustrada vasului în portul de încărcare. În ceea ce privește repartizarea cheltuielilor, cumpărătorul are obligația să plătească, în cazul în care aceste costuri nu au fost percepute de societatea de navigație în baza contractului de transport cu nava de linie,(....) **cheltuielile de descărcare, inclusiv taxele de ușurare a navei și de cheiaj.**

CIF (Cost Insurance and Freight) – Cost, asigurare, navlu: înseamnă că vânzătorul trebuie să plătească aceleași costuri ca în cazul condiției .X., dar suplimentar el are obligația să asigure pe cheltuiala sa, un contract de asigurare maritimă care să acopere riscul cumpărătorului de pierdere sau deteriorare a mărfii în timpul transportului.

Referitor la repartizarea cheltuielilor, cumpărătorul are obligația să plătească, în cazul în care aceste costuri nu au fost percepute de societatea de navigație în baza contractului de transport cu nava în linie, (...)

-cheltuielile de descărcare, inclusiv taxele de ușurare a navei și de cheiaj;

- să plătească taxele vamale, alte taxe și speze oficiale, precum și cheltuielile pentru îndeplinirea formalităților vamale de import (...).

În acest sens prestațiile efectuate de operatorii portuari reprezintă “prestările accesorii transportului” precum “descărcarea, manipularea, paza, și sau depozitarea bunurilor și alte servicii similare” așa cum sunt definite la art.133 alin.(2), lit.d), pct.2.) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, și se realizează până la primul loc de destinație și anume portul .X., însă pentru a ajunge în portul .X. mărfurile trebuie descărcate de pe vapor și manipulate în terminal.

Referitor la susținerile contestatoarei că *“sunt scutite de taxa (.....) serviciile accesorii transportului dacă (....) valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor potrivit art.139”* din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se reține că societatea face abstracție de dispozițiile alin.(9) art.126 din același act normativ și anume de dreptul de deducere, astfel

“Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la [art. 140](#);*
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 143 - 144](#)¹;*
- c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 141](#).”*

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, precum și în baza prevederilor art.139 din Legea 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceste cheltuieli fiind incluse în sintagma „alte taxe” de la art.139 alin.(1), și „cheltuieli accesorii” transportului cum sunt: descărcarea, manipularea, paza și / depozitarea bunurilor și alte servicii similare ce poartă denumirea exhaustivă de “prestările accesorii transportului”, **în mod legal organele de control vamal** au calculat debite în sumă 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 de **.X. lei** stabilite prin **Deciziei pentru regularizarea situației nr.X./21.12.2010** încheiată de reprezentanții Direcției Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece în sarcina contestatoarei 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 suma 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 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia *“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;”, contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele reținute, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.216 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

Decide :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. .X. X S.R.L. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr..X./21.12.2010 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- TVA	.X. lei
- majorări de întârziere TVA	.X. lei
- dobânzi TVA	.X. lei
- Penalități TVA	.X. lei.

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

DIRECTOR GENERAL
X