



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

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. 140/22.05.2015

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 556** din **17.03.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Biroul vamal de frontieră .X. prin adresa nr. .X./13.03.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 556 din 17.03.2015, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** cu sediul în .X., Județul .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., CUI .X., aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015, precum și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015, întocmite de Biroul vamal de frontieră .X., prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de **.X. lei**, din care suma de .X. lei reprezintă TVA iar suma de .X. lei, reprezintă obligații de plată accesorii.

În raport de data emiterii Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015, respectiv de data emiterii Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 contestația a fost depusă 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, fiind depusă la oficiul poștal în data de 04.03.2015 așa cum rezultă ștampila aplicată de oficiul poștal pe plicul de expediție aflat 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, 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 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. S.A. .X.**

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015, emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015 și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 societatea solicită anularea deciziilor menționate și ajustarea valorii în vamă a mărfii, constând în cocs petrol calcinat, importat cu declarațiile vamale MRN nr. .X./28.07.2014, nr. .X./ 30.07.2014 și nr. .X./06.08.2014, fără a include în valoarea în vamă cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare.

Societatea arată că la data declarării mărfurilor a prezentat organelor vamale factura comercială nr. .X./10.06.2014 emisă de firma .X. Ltd. în valoare totală de .X. USD, factura de transport nr. .X./19.06.2014 emisă de firma .X. Ltd. ce cuprinde 95% din navlu în cuantum de .X. USD precum și costul total al navlului în cuantum de .X. USD și polița de asigurare nr. .X./12.06.2014 în valoare de .X. USD.

Societatea precizează că în baza acestor documente valoarea în vamă declarată în cazul Declarației vamale MRN nr. .X./ 28.07.2014 a fost de .X. lei, în cazul MRN .X./ 30.07.2014 a fost de .X. lei, iar în cazul MRN .X./ 06.08.2014 a fost de .X. lei.

Societatea susține că la data de 28.07.2014 prin adresa nr. ..X./28.07.2014 a informat organele vamale că în cazul declarației vamale MRN .X./28.07.2014 dintr-o eroare de dactilografiere la rubrica 22 a fost înscrisă în mod eronat valoarea de .X. USD valoarea corectă ce trebuia menționată fiind de .X. USD, solicitând aprobarea rectificării rubricii respective.

Societatea arată că prin adresa nr. .X./30.07.2014 organele vamale i-au solicitat factura finală de transport și să precizeze dacă pentru mărfurile în cauză au fost calculate și au fost plătite sau urmează a fi plătite cheltuieli de întârziere la încărcarea mărfurilor sau alte cheltuieli de transport apărute până la sosirea acestora pe teritoriul Comunității.

Societatea menționează că a comunicat organelor vamale prin adresa nr. .X./10.11.2014 factura de transport nr. .X./23.10.2014 pentru diferența de 5% din navlu în cuantum de .X. USD arătând că această valoare a fost inclusă în valoarea totală a navlului de .X. USD declarată în vamă, factura emisă de transportator pentru cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare nr. .X./22.08.2014 în cuantum de .X. USD, valoare care nu a fost declarată în vamă motivat de faptul că nu face parte din baza de impozitare și factura nr. .X./26.08.2014 emisă de S.C. .X. S.A. către furnizorul mărfurilor, firma .X. Ltd. pentru plata cheltuielilor de întârziere înregistrate în portul de încărcare în sumă de .X. USD.

Societatea precizează că în baza acestor documente și informații organele vamale au emis Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 considerând că valoarea totală a transportului cu nava .X. este în sumă totală

de .X. USD, din care .X. USD reprezintă contravaloarea transportului, .X. USD reprezintă cheltuieli de întârziere la încărcare, iar .X. USD reprezintă cheltuieli de întârziere la descărcare, stabilind în sarcina societății plata suplimentară a TVA în sumă de .X. lei, precum și dobânzile/penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei, la care se adaugă dobânzile/penalitățile de întârziere stabilite suplimentar prin Decizia nr. .X./11.02.2015 în sumă de .X. lei.

Societatea arată că organele vamale invocă în sprijinul măsurilor luate prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 dispozițiile art. 29 alin. (1) și 32 alin. (1) lit. e) din Regulamentul (CE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului Vamal Comunitar, coroborate cu prevederile art. 145 alin. (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei, de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CE) nr. 2913/92, deși din textele de lege invocate nu rezultă faptul că plata costurilor de întârziere ar fi inclusă în cheltuielile de transport, acestea având regim juridic distinct de sancțiune juridică reprezentând acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală a unui serviciu.

Societatea arată că organele vamale invocă de asemenea în sprijinul măsurilor luate prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 și prevederile art. 139 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără să ia în considerare prevederile alin. (3) al aceluiași articol, în care se precizează că baza de impozitare a TVA nu cuprinde sumele enumerate la art. 137 alin. (3) respectiv *penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate*.

Societatea susține ca, având în vedere aceste considerente, cheltuielile de întârziere la încărcare/descărcare în cuantum de .X. USD nu fac parte din baza de impozitare a TVA și nu trebuie să fie declarate în vamă, astfel că organele vamale au stabilit în mod nelegal obligații suplimentare de plată reprezentând TVA și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei.

Societatea arată în plus față de aceste considerente că, potrivit art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru ca operațiunile să fie impozabile în România trebuie să îndeplinească cumulativ o serie de condiții, una dintre acestea fiind efectuarea cu plată a operațiunilor, ceea ce implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută și de asemenea un avantaj pentru client, contrapartida obținută fiind aferentă avantajului primit.

În acest context, societatea arată că prin factura cu cheltuielile de întârziere la încărcare/descărcare primită nu a beneficiat în fapt de prestarea unui serviciu și întrucât operațiunea a fost decontată în primă fază către transportator aceste cheltuieli de întârziere au fost recuperate în mare parte ulterior de la vânzătorul mărfurilor și de la prestatorul serviciilor portuare din Portul .X., S.C. .X. S.A, potrivit facturilor nr. .X./26.08.2014 și nr. .X./ 04.09.2014 și în aceste condiții cheltuielile de întârziere facturate către S.C. .X. S.A. nu fac parte din prețul efectiv plătit al mărfurilor importate, având caracter recuperabil și prin urmare neafectând costurile societății.

Societatea consideră, în sensul celor arătate, că la prețul mărfurilor se adaugă cheltuielile de transport efectuate de cumpărător și întrucât, în cazul de față, cheltuielile de întârziere au fost recuperate integral de la vânzător și parțial de la prestatorul portuar, acestea nu mai constituie element component al cheltuielilor de transport și implicit al valorii în vamă.

Astfel, societatea arată că potrivit punctului 17 din Anexa nr. 3 la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./15.05.2014 și lit. C din Anexa 2/2014 la contractul economic de prestări portuare nr. .X./11.04.2013 încheiat cu firma S.C. .X. S.A. este reglementată recuperarea de către S.C. .X. S.A. a eventualelor contrastalii la încărcare/descărcare, astfel încât acestea să nu modifice prețul mărfii, fiind achitate de S.C. .X. S.A. și refacturate ulterior vânzătorului respectiv operatorului portuar.

În aceste condiții, societatea a delegat aceste costuri altor persoane și a făcut dovada că nu le-a suportat, astfel încât ele nu pot fi incluse în valoarea în vamă.

Totodată, legat de cheltuielile de întârziere la portul de descărcare în cuantum de .X. USD societatea arată că aceste cheltuieli au fost efectuate după ce mărfurile au fost introduse pe teritoriul Comunității iar potrivit art. 71 alin. (1) lit. e), coroborat cu art. 72 lit. a) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii aceste cheltuieli nu se includ în valoarea în vamă.

În ceea ce privește cele trei contracte, respectiv de vânzare – cumpărare, de transport și de prestații portuare diferite, societatea nu consideră acest fapt un impediment în stabilirea valorii în vamă întrucât, potrivit Normelor privind autorizarea pentru ajustarea valorii în vamă, aprobate prin Ordinul vicepreședintelui A.N.A.F. nr. 6577/2008, pentru elementele ce țin de cheltuielile de transport și costul asigurării mărfurilor importate, precum și pentru cheltuielile de încărcare și manipulare legate de transportul mărfurilor importate până la punctul de introducere a mărfurilor pe teritoriul vamal al Comunității, autoritatea vamală poate solicita și trebuie să ia în considerare orice document considerat necesar, pentru stabilirea corectă a valorii în vamă.

În concluzie, societatea susține că cheltuielile de întârziere la portul de încărcare/descărcare nu se includ în baza de impozitare a TVA iar în cazul în care s-ar include organele vamale trebuie să țină cont de faptul că aceste cheltuieli sunt refacturate către vânzătorul mărfurilor respectiv operatorul portuar și prin urmare nu influențează valoarea facturii de transport și nici baza de impozitare a TVA.

II. Prin Procesul verbal de control nr. .X./04.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 organele vamale au constatat, la controlul ulterior al declarațiilor vamale MRN nr. .X./28.07.2014 nr. .X./30.07.2014 și nr. .X./06.08.2014, că societatea a pus în liberă circulație o cantitate de .X. tone cocs petrol calcinat, marfă ce a sosit în Portul .X. cu nava .X., conform facturii externe nr. .X./10.06.2014.

Organele vamale au constatat că societatea a declarat marfa pusă în liberă circulație potrivit datelor din factura externă nr. .X./10.06.2014 emisă în condiția

de livrare FOB .X., din factura de transport nr. .X./19.06.2014 emisă pentru 95% din valoarea navlului și din polița de asigurare nr. .X./12.06.2014, valoarea în vamă fiind declarată astfel:

- în cazul MRN .X./28.07.2014 în sumă de .X. lei;
- în cazul MRN .X./30.07.2014 în sumă de .X. lei;
- în cazul MRN .X./06.08.2014 în sumă de .X. lei.

Organele vamale arată că prin adresele nr. .X./30.07.2014 și nr. .X./06.11.2014 au solicitat societății factura finală de transport iar prin adresa nr. .X./10.11.2014 înregistrată la Biroul vamal de frontieră .X. cu nr. .X./11.11.2014 societatea a transmis factura de transport nr. .X./23.10.2014, emisă pentru 5% din valoarea navlului respectiv .X. USD, factura nr. .X./22.08.2014 emisă pentru cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare în sumă de .X. USD, factura nr. .X./26.08.2014 emisă de S.C. .X. S.A. către furnizorul mărfii pentru cheltuielile de întârziere în portul de încărcare în sumă de .X. USD.

Organele vamale susțin că potrivit hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza C-11/89 Unifert Handels GmbH/Hauptzollamt Munster s-a stabilit că cheltuielile de întârziere fac parte din costul transportului care intră în valoarea în vamă și de asemenea potrivit Concluziei nr. 18 din Compendiul de texte privind valoarea în vamă emis de Comisia Europeană prin documentul TAXUD/800/2002 s-a stabilit că întrucât cheltuielile de întârziere sunt plătite unei companii de transport pentru utilizarea mijloacelor de transport acestea fac parte din cheltuielile de transport în sensul art. 32 alin. (1) lit. e) din Regulamentul (CE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar.

Astfel, luând în considerare documentele și informațiile puse la dispoziție de societate organele vamale arată că valoarea totală a transportului mărfurilor cu nava .X. a fost de .X. USD, valoare în care se includ cheltuielile de întârziere la încărcare de .X. USD și cheltuielile de întârziere la descărcare de .X. USD.

Prin urmare, organele vamale au stabilit, în baza dispozițiilor art. 29 alin. (1) și art. 32 alin. (1) lit. e) din Regulamentul (CE) nr. 2913/92 al Consiliului, de instituire a Codului Vamal Comunitar, coroborate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei, de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, că în cazul declarației vamale MRN .X./28.07.2014 valoarea în vamă a fost de .X. lei, în cazul MRN .X./30.07.2014 valoarea în vamă a fost de .X. lei iar în cazul declarației vamale MRN .X./06.08.2014 valoarea în vamă a fost de .X. lei, în aceste valori fiind inclusă cota parte aferentă fiecărei declarații vamale din cheltuielile de întârziere în portul de încărcare din factura .X./22.08.2014 în sumă de .X. USD.

Totodată, organele vamale au stabilit în baza dispozițiilor art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare că în cazul declarației vamale MRN .X./28.07.2014 baza de impozitare a TVA a fost de .X. lei, în cazul declarației vamale MRN .X./30.07.2014 baza de impozitare a TVA a fost de .X. lei iar în cazul declarației vamale MRN .X./06.08.2014 baza de impozitare a TVA a fost de .X. lei, în aceste valori fiind inclusă valoarea în vamă a mărfurilor importate precum și cota parte aferentă

fiecărei declarații vamale din cheltuielile de întârziere în portul de descărcare din factura .X./ 22.08.2014 în sumă de .X. USD.

Astfel că, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 organele vamale au stabilit diferențe de TVA datorate suplimentar în cazul celor trei declarații vamale în sumă de .X. lei, dobânzi/penalități de întârziere în sumă de .X. lei iar prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 accesorii în sumă de .X. lei.

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:

Cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile de întârziere în portul de încărcare intră în valoarea în vamă iar cheltuielile de întârziere în portul de descărcare intră în baza de impozitare a TVA în condițiile în care nu sunt suportate de societate, fiind refacturate către vânzătorul mărfurilor respectiv către operatorul portuar.

În fapt, S.C. .X. S.A. a pus în liberă circulație cu declarațiile vamale MRN nr. .X./28.07.2014, nr. .X./30.07.2014 și nr. .X./06.08.2014 o cantitate de .X. tone cocs petrol calcinat provenită de la firma .X. Ltd. din .X. și transportată până în Portul .X. cu nava .X..

La declararea în vamă a mărfurilor societatea a prezentat factura externă nr. .X./10.06.2014 în valoare de .X. USD emisă în condiția de livrare FOB – *Free on board* .X. de firma furnizoare .X. Co, factura de transport nr. .X./19.06.2014 în sumă de .X. USD și polița de asigurare nr. .X./12.06.2014 în sumă de .X. USD.

Societatea a calculat, prin documentul DV1 corespunzător fiecărei operațiuni, valoarea în vamă de .X. lei în cazul mărfurilor puse în libera circulație cu MRN .X./28.07.2014, de .X. lei în cazul mărfurilor puse în libera circulație cu MRN .X./ 30.07.2014 și de .X. lei în cazul mărfurilor puse în libera circulație cu MRN .X./06.08.2014.

La cererea organelor vamale societatea a prezentat în plus factura de transport nr. .X./23.10.2014, emisă pentru 5% din valoarea navlului în sumă de .X. USD, factura nr. .X./ 22.08.2014 emisă pentru cheltuielile de întârziere la portul de încărcare/descărcare în sumă de .X. USD, factura nr. .X./ 26.08.2014 emisă de S.C. .X. S.A. către furnizorul mărfii pentru cheltuielile de întârziere în portul de încărcare în sumă de .X. USD.

În baza datelor și informațiilor puse la dispoziție de societate organele vamale au considerat că cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare în sumă de .X. USD, fiind plătite unei companii de transport pentru utilizarea mijloacelor de transport, fac parte din cheltuielile de transport, astfel că valoarea totală a cheltuielilor de transport pentru mărfurile importate de societate a fost de .X. USD.

Prin urmare, organele vamale au stabilit valoarea în vamă a mărfurilor puse în liberă circulație de societate, adăugând la prețul efectiv plătit conform facturii nr. .X./10.06.2014 în suma de .X. USD, următoarele elemente:

- cheltuielile de transport din factura nr. .X./19.06.2014 emisă pentru 95% din valoarea navlului în sumă de .X. USD;
- cheltuielile de transport din factura nr. .X./ 23.10.2014, emisă pentru 5% din valoarea navlului în sumă de .X. USD;
- suma de .X. USD din factura nr. .X./ 22.08.2014 emisă pentru cheltuielile de întârziere în portul de încărcare;
- costul asigurării rezultat din polița de asigurare nr. .X./ 12.06.2014 în sumă de .X. USD.

După recalcularea efectuată de organele vamale, valoarea în vamă pentru marfurile puse în liberă circulație cu declarația vamală cu MRN .X./28.07.2014 a fost de .X. lei, pentru mărfurile puse în liberă circulație cu MRN .X./30.07.2014 a fost de .X. lei, iar pentru marfurile puse în liberă circulație cu MRN .X./06.08.2014 a fost de .X. lei. .

Totodată, organele vamale au recalculat baza de impozitare a TVA pentru mărfurile puse în libera circulație de societate adaugând la valoarea în vamă suma de .X. USD din factura nr. .X./22.08.2014 emisă pentru cheltuielile de întârziere în portul de descărcare, astfel încât după recalculare, baza de impozitare a TVA pentru marfa pusă în liberă circulație cu declarația vamală cu MRN .X./28.07.2014 a fost de .X. lei, pentru marfa pusă în liberă circulație cu MRN .X./30.07.2014 a fost de .X. lei, iar pentru marfa pusă în liberă circulație cu MRN .X./06.08.2014 a fost de .X. lei.

Drept urmare, organele vamale au emis Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 întocmită în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 prin care au calculat obligații suplimentare de plata cu titlu de TVA în sumă de .X. lei, dobânzi/penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Societatea contestă Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 întocmită în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015 și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 întrucât consideră că potrivit legislației în vigoare cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare nu trebuiau incluse în valoarea transportului și implicit în valoarea în vamă a mărfurilor respectiv în baza de impozitare a TVA, având în vedere faptul că nu sunt suportate de societate, fiind refacturate către vânzătorul mărfurilor respectiv către operatorul portuar.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 29 alin. (1) și art. 32 alin. (1) lit. e) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar prin care se stabilesc următoarele:

Art. 29

„(1) Valoarea în vamă a mărfurilor importate este valoarea de tranzacție, respectiv prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute

pentru export pe teritoriul vamal al Comunității, ajustat, când este cazul, în conformitate cu art. 32 [...],”

Art. 32

„(1) La stabilirea valorii în vamă în conformitate cu articolul 29, se adaugă la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate:

[...]

(e) (i) cheltuielile de transport și costul asigurării mărfurilor importate; și

(ii) cheltuielile de încărcare și manipulare legate de transportul mărfurilor importate,

până la punctul de introducere a mărfurilor pe teritoriul vamal al Comunității”.

Astfel, luând în considerare aceste dispoziții legale se reține că valoarea în vamă reprezintă prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri când acestea sunt vândute pentru export cu destinația țării de import, care se regăsește în factura externă și care, ajustat cu anumite elemente, în speță cheltuielile de transport, asigurare, încărcare, manipulare a mărfurilor efectuate până la locul de intrare în Comunitate, reprezintă valoarea de tranzacție a mărfurilor.

Contrastaliile, respectiv cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare sunt definite în literatura de specialitate ca fiind *suma de bani pe care navlositorul agreează să o plătească armatorului pentru perioada de timp folosită pentru încărcare sau descărcare peste termenul alocat în mod gratuit prin contractul de navlosire și reprezintă penalități pentru întârzierea încărcării/descărcării navei, fiind direct legate de contractul de navlosire, iar responsabilitatea pentru plata contrastaliilor menționate în contractul de navlosire revine navlositorului.*

Prin urmare, se reține că cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare se plătesc unei companii de transport pentru utilizarea mijloacelor de transport și sunt considerate ca parte a cheltuielilor de transport în sensul art. 32 alin. (1) lit. e) anterior precizat, cu mențiunea că se includ în valoarea în vamă numai cheltuielile de întârziere legate de acțiuni care au avut loc înainte de sosirea mărfurilor în punctul de introducere pe teritoriul vamal al Comunității.

Din documentele aflate la dosarul contestației și din constatările organelor vamale rezultă că societatea a pus în liberă circulație mărfurile achiziționate cu factura externă nr. .X./10.06.2014 emisă de firma furnizoare .X. Co, în condiția de livrare FOB – *Free on board* .X., astfel că, pentru mărfurile livrate în această condiție vânzătorul și-a îndeplinit obligația de livrare în momentul când marfa a trecut balustrada vasului în portul de încărcare convenit iar din acel moment toate costurile și riscurile de pierdere sau de avariere a mărfii precum și eventualele penalizări legate de întârzieri în portul de încărcare/descărcare sunt suportate de cumpărător.

Transportul mărfurilor a fost efectuat de compania .X.. Ltd. care a facturat serviciile prestate cu factura nr. .X./ 19.06.2014 emisă pentru 95% din valoarea

navlului. Ulterior, aceeași companie a emis factura nr. .X./23.10.2014 pentru 5% din valoarea navlului, precum și factura nr. .X./22.08.2014 pentru cheltuielile de întârziere în portul de încărcare/descărcare, iar sumele respective au fost suportate efectiv de către societate.

Cheltuielile de întârziere în portul de încărcare în suma de .X. USD facturate de compania de transport cu factura nr. .X./ 22.08.2014 intră în categoria cheltuielilor de transport care se includ în valoarea în vamă întrucât sunt rezultatul unei acțiuni ce a avut loc după ce mărfurile au fost livrate în condiția FOB - *Free on board* .X., fiind suportate de societate urmare clauzelor contractuale sub care a fost efectuat transportul mărfurilor de la portul de încărcare până în Portul .X..

Astfel, se reține că cheltuielile de întârziere în portul de încărcare sunt legate de transportul mărfurilor fiind plătite de societate companiei de transport și prin urmare se includ în valoarea totală a transportului mărfurilor efectuat pe parcurs extern și de asemenea în valoarea în vamă a mărfurilor.

În același sens s-a pronunțat și Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală a Comisiei Europene în Compendiul de texte privind valoarea în vamă adoptat prin Documentul TAXUD nr. 800/2002, actualizat în 2007, care la Concluzia nr. 18: Cheltuieli de întârziere, precizează:

„Date

Importatorul Y din Comunitate trebuie să achite cheltuieli de întârziere pentru mărfuri pe care le declară la introducerea pentru punerea în liberă circulație. Aceste cheltuieli au apărut ca urmare a întârzierilor atât la încărcarea mărfurilor în țara exportatoare, cât și la descărcarea acestora pe teritoriul vamal al Comunității.

Întrebare

Ar trebui incluse astfel de cheltuieli în valoarea în vamă a mărfurilor? Dacă da, ar trebui incluse indiferent de locul în care au apărut?

Avizul Comitetului

Deoarece cheltuielile de întârziere sunt plătibile unei companii de transport pentru utilizarea mijloacelor de transport, acestea vor fi considerate ca parte a cheltuielilor de transport în sensul articolului 32 alineatul (1) litera (e) din cod.

Aplicarea dispoziției în cauză este limitată la cheltuielile apărute înainte de sosirea mărfurilor la punctul de introducere pe teritoriul vamal al Comunității. Prin urmare, cheltuielile de întârziere legate de întârzieri care apar înainte de sosire se includ în valoarea în vamă a mărfurilor. Pe de altă parte, cheltuielile de întârziere care apar după sosire nu sunt incluse în valoarea în vamă a mărfurilor, cu condiția îndeplinirii condițiilor stabilite la articolul 33 alineatul (1)”.

De asemenea, potrivit hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza C-11/89 Unifert Handels GmbH/Hauptzollamt Munster s-a stabilit că cheltuielile de întârziere apărute în derularea contractului de transport fac parte din costul transportului care intră în valoarea în vamă a mărfurilor.

În același sens este și adresa nr. .X./28.07.2014 emisă de Direcția Generală a Vămilelor într-o speță similară potrivit căreia „sumele ocazionate de transportul mărfurilor importate sunt considerate ca făcând parte din cheltuielile

de transport al acestora și se adaugă la prețul efectiv plătit sau de plătit, în conformitate cu prevederile art. 31 alin. (1) lit. e) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului”.

În ceea ce privește cheltuielile de întârziere în portul de descărcare se reține că potrivit prevederilor art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se 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), [...]”.

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

“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 de întârziere în portul de descărcare în sumă de .X. USD facturate de compania de transport cu factura nr. .X./22.08.2014 intră în categoria cheltuielilor legate de transportul mărfurilor efectuate după sosirea pe teritoriul Comunității și nu se includ în valoarea în vamă, însă sunt elemente de natura celor care se includ în baza de impozitare a TVA la import .

Prin urmare, în mod legal organele vamale au stabilit prin Procesul verbal de control nr. .X./04.02.2015 că în valoarea în vamă a mărfurilor se includ cheltuielile de întârziere în portul de încărcare în sumă de .X. USD iar în baza de impozitare a TVA se includ cheltuielile de întârziere în portul de descărcare în sumă de .X. USD rezultând în urma recalculării valoarea în vamă, după cum urmează:

- .X. lei în cazul MRN nr..X./28.07.2014,
- .X. lei în cazul MRN .X./30.07.2014,
- .X. lei în cazul MRN .X./06.08.2014,

respectiv baza de impozitare a TVA, după cum urmează:

- .X. lei în cazul MRN .X./28.07.2014 ,
- .X. lei în cazul MRN .X./30.07.2014
- .X. lei în cazul MRN .X./06.08.2014.

De asemenea, față de argumentul societății potrivit căruia factura nr. .X./22.08.2014 conținând cheltuielile de întârziere la încărcare/descărcare nu reprezintă contravaloarea unui serviciu de care a beneficiat societatea și nu se

referă la o operațiune impozabilă în sensul art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se reține că factura în cauză a fost emisă în baza unor clauze din contractul de prestări de servicii de transport internațional încheiat cu compania SK .X. Ltd. la data de 30.05.2014 fiind legată direct de serviciul de transport de care a beneficiat societatea, astfel că acest argument nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Față de susținerile societății potrivit cărora cheltuielile de întârziere au fost recuperate de la vânzătorul mărfurilor și de la prestatorul serviciilor portuare din Portul .X., în baza prevederilor punctului 17 din Anexa nr. 3 la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./15.05.2014 și lit. C din Anexa 2/2014 la contractul economic de prestări portuare nr. .X./11.04.2013 potrivit facturilor nr. .X./26.08.2014 și nr. .X./04.09.2014 și prin urmare cheltuielile de întârziere facturate către **S.C. .X. S.A.** cu factura nr. .X./ 22.08.2014 nu fac parte din prețul efectiv plătit al mărfurilor importate și având caracter recuperabil nu au afectat costurile societății se reține că acestea nu au temei legal întrucât sumele au fost achitate efectiv de societate companiei de transport iar la stabilirea valorii în vamă, respectiv, a bazei de impozitare a TVA, suma facturată de transportator cu titlu de cheltuieli de întârziere în derularea contractului de transport nu poate fi compensată cu aceeași sumă facturată de societate vânzătorului mărfurilor, respectiv prestatorului de servicii portuare.

Legat de afirmația societății potrivit căreia cheltuielile de întârziere în portul de descărcare în sumă de .X. USD din factura nr. .X./ 22.08.2014 au fost efectuate după ce mărfurile au fost introduse pe teritoriul Comunității și prin urmare nu se includ în valoarea în vamă se reține că într-adevăr aceste cheltuieli nu se includ în valoarea în vamă însă fiind cheltuieli legate de importul mărfurilor efectuate după intrarea mărfurilor pe teritoriul Comunității, până la primul loc de destinație în România a bunurilor, se includ în baza de impozitare a TVA potrivit art. 139 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizat.

În ceea ce privește cele trei contracte, respectiv de vânzare – cumpărare, de transport și de prestații portuare diferite, invocarea în acest context de către societate a Normelor privind autorizarea pentru ajustarea valorii în vamă, aprobate prin Ordinul vicepreședintelui A.N.A.F. nr. 6577/2008 nu poate fi reținută întrucât aceste norme stabilesc modul de autorizare pentru ajustarea valorii în vamă a mărfurilor, în aplicarea art. 156a din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 al Comisiei, de stabilire a unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului de stabilire a Codului Vamal Comunitar, prin care sunt prevăzute derogări de la art. 32 alin. (2) și art. 33 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului, derogări care nu sunt aplicabile speței de față, din documentele aflate la dosarul contestației nerezultând că societatea ar deține o autorizație pentru ajustarea valorii în vamă și pe de altă parte actul normativ invocat nu conține prevederi cu privire la neinclusiunea în valoarea în vamă a cheltuielilor de întârziere în portul de încărcare apărute înainte de sosirea mărfurilor pe teritoriul vamal al Comunității.

Având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele vamale au calculat în sarcina societății prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015 obligații suplimentare de plată cu titlu de TVA în sumă de .X. lei, ca urmare a recalculării valorii în vama a mărfurilor prin includerea cheltuielilor de întârziere în portul de încărcare, respectiv a bazei de impozitare a TVA prin includerea cheltuielilor de întârziere în portul de descărcare, efectuate de societate conform facturii nr. .X./22.08.2014 emisă de compania de transport .X.. Ltd. drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/penalități de întârziere aferente TVA, calculate pentru perioada 29.07.2014 – 04.02.2015 prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015, respectiv la suma de .X. lei reprezentând dobânzi/penalități de întârziere calculate pentru perioada 05.02.2015 – 11.02.2015 prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând TVA, aceasta datorează și dobânzile/penalitățile de întârziere în sumă de .X. lei conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru această sumă.

Având în vedere cele reținute se va respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015 întocmită în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 pentru suma totală de **.X. lei**, din care suma de .X. lei reprezintă TVA iar suma de .X. lei, reprezintă obligații de plată accesorii.

În consecință, pentru considerentele arătate mai sus, potrivit temeiurilor legale invocate în conținutul deciziei precum și în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 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 formulată de **S.C. .X. S.A.** împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./04.02.2015, emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./04.02.2015 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .X./11.02.2015 întocmite de către organele vamale din Biroului vamal de frontieră .X. prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- Dobânzi/penalități aferente TVA 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.