

ROMÂNIA
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Decizia nr. 2026

Dosar nr. X

Ședința publică de la 17 iunie 2016

Președinte :	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- magistrat asistent

La data de 8 iunie 2016 s-au luat în examinare recursurile formulate de către pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile .X. din 18 martie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile cauzei au fost consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta decizie, iar pronunțarea deciziei a fost amânată pentru data de 15 iunie 2016 și ulterior, la 17 iunie 2016, dată la care Înalta Curte a pronunțat decizia ce urmează.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunii deduse judecății

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal sub nr. .X./2010, reclamanta S.C. .X. SRL, a solicitat, în contradictoriu cu pârâții Ministerul Economiei și Finanțelor, Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului .X., Autoritatea Națională a Vămirilor și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.:

- Anularea în parte a Deciziei nr. 194/29 iunie 2010 emisă de către Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, pe cale de consecință, anularea

următoarelor acte administrativ-fiscale emise de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. din cadrul Autorității Naționale a Vănilor:

a) Procesul verbal de control nr..X./2004/28 ianuarie 2009 referitor la includerea în valoarea în vamă a redevențelor și a bonusurilor pentru operațiunile de import efectuate în anul 2004, precum și Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./28 ianuarie 2009;

b) Procesul verbal de control nr..X./2005-2006/20 iulie 2009 referitor la includerea în valoarea în vamă a redevențelor și a bonusurilor pentru operațiunile de import efectuate în perioada 2005-2006, precum și Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./20 iulie 2009;

c) Procesul verbal de control nr..X./2007-2008/SAFV/CV/30 octombrie 2009 referitor la includerea în valoarea în vamă a redevențelor și a bonusurilor pentru operațiunile de import efectuate în perioada 2007-2008, precum și Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./30 octombrie 2009.

- Pe cale de consecință, în principal, obligarea în solidar a părților la restituirea sumei de .X. RON, reprezentând contravaloarea obligațiilor fiscale stabilite în mod eronat în sarcina reclamantei prin actele administrativ-fiscale menționate anterior și achitate de aceasta prin ordine de plată succesive și plata daunelor moratorii aferente sumei .X. RON, după cum urmează:

a) În principal, daune moratorii constând în dobânzi calculate potrivit art.124 coroborat cu art. 120 Cod pr. fiscală, începând cu data achitării sumei de .X. RON și până la data restituirii efective a sumelor solicitate

- În subsidiar, în măsura în care instanța ar aprecia că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 124 coroborat cu art. 120 Cod pr. fiscală, dobânda legală calculată potrivit OG nr. 9/2000 privind nivelul dobânzii legale pentru obligații bănești, începând cu data achitării sumei de .X. RON și până la data restituirii efective a sumelor solicitate.

- În subsidiar față de capătul 2 de cerere, refacerea controlului în vederea reanalizării facturilor emise de societatea reclamantă și calcularea taxelor vamale exclusiv în funcție de bunurile achiziționate de către aceasta din import în perioada 2004 -2008, iar nu în funcție de valoarea vânzărilor totale (inclusiv bunurile achiziționate de aceasta de pe piața internă și a celor achiziționate din import anterior lunii ianuarie 2004);

- Suspendarea executării Deciziei nr. 194/29 iunie 2010 și a actelor administrativ fiscale de control emise de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. din cadrul Autorității Naționale a Vănilor, până la soluționarea definitivă și irevocabilă a litigiului.

La data de 15 martie 2011, reclamanta a solicitat să se ia act că renunță la judecata capătului de cerere privind suspendarea executării deciziei contestate și a

actelor administrativ fiscale de control emise de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. din cadrul Autorității Naționale a Vămilelor.

2. Hotărârea primei instanțe

Prin sentința civilă nr ..X. din 18 martie 2014 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal a fost admisă contestația formulată de reclamanta S.C. .X. SRL în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. în reprezentarea Direcției Regionale Vamale .X., a fost anulată parțial Decizia nr.194/29.06.2010 emisă de ANAF-D.G.S.C., în ceea ce privește punctul 3 și au fost anulate: Procesul-verbal de control nr..X./2004/28.01.2009 și Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./28.01.2009, Procesul-verbal de control nr..X./2005-2006/ 20.07.2009 și Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./ 20.07.2009, Procesul-verbal de control nr..X./2007-2008 SAFV/CV/30.10.2009 și Decizia nr. .X./30.10.2009.

Prin aceeași sentință au fost obligate pârâtele la restituirea sumei totale de .X. Ron, achitată de reclamantă în temeiul actelor administrativ fiscale și la plata dobânzii fiscale calculate potrivit art. 124 Cod procedură fiscală, începând cu data achitării sumei totale de .X. Ron și până la data restituirii efective.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a reținut că la data de 10.04.2001, reclamanta S.C. .X. SRL a încheiat cu .X. INC un contract exclusiv de furnizare, distribuție și licență exclusivă pentru utilizarea și exploatarea în România a planurilor de piață ale X, a descrierii produselor, promovării și informațiilor relative la acestea, inclusiv, dar nu și limitat la softuri pentru computer, pregătite de către sau pentru X, în vederea implementării planurilor de marketing, în legătură cu vânzarea, comercializarea și/sau distribuirea produselor în România.

La data de 15 decembrie 2008, o echipă de control din cadrul DRAOV a efectuat un control ulterior societății reclamante, obiectul controlului constând în verificarea aspectelor menționate în notificarea Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF) nr. AM/2007/024, referitor la includerea la valoarea de vamă a redevențelor și a bonusurilor pentru operațiunile de import efectuate în anul 2004.

Prin procesul-verbal de control, încheiat la data de 28.01.2009 și înregistrat la DRAOV cu nr..X./30.01.2009, s-a constatat că reclamanta, în calitate de declarant vamal, datorează suma de .X. lei, reprezentând diferențe taxe vamale, comision vamal, accize și accesorii, respectiv TVA și accesorii, conform art.61 și 77 din Legea nr.141/1997 și art.362 din HG nr.1114/2001, pentru operațiunile de import înregistrate în anul 2004.

Prin procesul-verbal de control încheiat la data de 20.07.2009, s-a constatat că reclamanta, în calitate de declarant vamal, datorează suma de .X. lei, reprezentând diferențe taxe vamale, comision vamal, accize și accesorii, respectiv

TVA și accesorii, conform art.61 și 77 din Legea nr.141/1997 și art.362 din HG nr.1114/2001, pentru operațiunile de import înregistrate în anii 2005-2006.

Prin procesul-verbal de control încheiat la data de 30.10.2009 și înregistrat la DRAOVV cu nr..X./05.11.2009, s-a constatat că reclamanta, în calitate de declarant vamal, datorează suma de .X. lei, reprezentând diferențe taxe vamale, accize și accesorii, respectiv TVA și accesorii, conform art.61 și 77 din Legea nr.141/1997 și art.362 din HG nr.1114/2001, pentru operațiunile de import înregistrate în perioada 2007-2008.

Pentru anul 2004, a fost emisă Decizia pentru regularizarea situației nr..X./28 ianuarie 2009, prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei suma de .X. ROL datorie vamală la care au fost calculate:

- dobânzi de taxe vamale, comision vamal și TVA până la data de 31.12.2005 inclusiv în valoare totală de .X. ROL (.X. RON) respectiv
- majorări de întârziere de taxe vamale, comision vamal și TVA până la data de 28.01.2009 inclusiv, în valoare totală de .X. ROL (.X. RON) și
- penalități de întârziere până la 31.12.2005 inclusiv, în cuantum total de .X. ROL (.X. RON) aferente taxelor vamale, comisionului vamal și TVA.

Prin urmare, prin Decizia nr. .X./28 ianuarie 2009 pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, suma totală de plată fiind stabilită la valoarea totală de .X. RON.

Aferent perioadei 2005-2006, a fost emisă Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./20 iulie 2009 — .X. lei, la care au fost calculate: dobânzi de taxe vamale, comision vamal, accize și TVA până la data de 31.12.2005 inclusiv în valoare totală de .X. lei; majorări de întârziere de taxe vamale, comision vamal, accize și TVA până la data de 20.07.2009 inclusiv, în valoare totală de .X. lei; penalități de întârziere până la 31.12.2005 inclusiv, în cuantum total de .X. lei aferente taxelor vamale, comisionului vamal, accizelor și TVA.

Prin urmare, prin Decizia nr. .X./20 iulie 2009 pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal, a fost suma de plată fiind stabilită la valoarea totală de .X. lei.

Aferent perioadei 2007-2008, prin Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./30 octombrie 2009 s-a stabilit o datorie vamală de .X. lei, la care au fost calculate majorări de întârziere taxe vamale, taxe vamale pentru produse agricole, accize și TVA până la data de 30 octombrie 2009 inclusiv în valoare totală de .X. lei.

Împotriva actelor administrativ fiscale, reclamanta a formulat contestații, în temeiul art. 209 alin. 1 lit. b) din OG nr. 92/2003, înregistrate la ANAF sub nr. .X./21 aprilie 2009, .X./22 iunie 2009, .X./17 august 2009 și nr. .X./21 decembrie 2009, iar prin decizia nr. 194/29 iunie 2010 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus:

a) Admiterea contestației pentru suma totală de plata de .X. lei reprezentând taxe vamale, comision vamal, accize și TVA în cuantum de .X. lei, respectiv accesorii aferente în cuantum de .X. lei, în sensul anulării Deciziei pentru regularizarea situației nr. .X./1 aprilie 2009 emisă în baza Procesului verbal de control nr. .X./SAFV/CV/1 aprilie 2009, soluția pe fond cu privire la aceste debite regăsindu-se la pct. 3 din dispozitivul deciziei;

b) Lipsa competenței materiale a ANAF - DGSC privind amenda contravențională stabilită în sarcina societății conform Procesului-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ANV/200 nr. .X. bis/30 octombrie 2009, în valoare de .X. lei, întocmit de reprezentanții DRAOV;

c) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea reclamantă împotriva Deciziilor pentru regularizarea situației nr. .X./28 ianuarie 2009, nr. .X./20 iulie 2009 și nr. .X./30 octombrie 2009 pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxe vamale, comision vamal, accize și TVA în cuantum de .X. lei, respectiv accesorii aferente în cuantum de .X. lei.

Reclamanta s-a adresat instanței de contencios administrativ, în ceea ce privește soluțiile vizând lipsa competenței materiale a DGSC privind amenda contravențională în cuantum de .X. lei și respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate împotriva deciziilor pentru regularizarea situației nr. .X./28 ianuarie 2009, nr. .X./20 iulie 2009 și nr. .X./30 octombrie 2009.

În esență, a reținut instanța de primă jurisdicție faptul că problema de drept care a generat stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina reclamantei o reprezintă includerea în valoarea în vamă a taxei de licență în cuantum de X % și a bonusurilor către .X., despre care reclamanta a arătat că nu trebuia inclusă la stabilirea valorii în vamă a mărfurilor importate, întrucât această cotă reprezintă c/v licenței de utilizare a know-how-ului pus la punct de către X, iar nu o componentă a prețului, întrucât contractul încheiat este nu numai un contract de import de mărfuri, ci și un contract de licență, iar această cotă se datorează pentru drepturile acordate și serviciile prestate, nu pentru vânzarea mărfurilor, contractul având două secțiuni, acordarea drepturilor de proprietate intelectuală, pe care părțile au denumit-o „taxă de licență” și importul și distribuirea de către reclamantă a acestor produse, iar taxa de licență nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor evaluate.

Prin urmare, nu se datorează taxe vamale pentru c/v licenței de utilizare a know-how-lui pus la punct de către X.

Pârâta a susținut, dimpotrivă, că redevența sau taxa de licență de .X. % reprezintă o condiție de vânzare a produselor, ceea ce înseamnă că sumele plătite de către .X. către X sunt plăți efectuate în mod indirect în legătură cu mărfurile importate, așa cum se precizează la art.1.1 din contract și, prin urmare, potrivit art.8

alin.1 lit. c din Acordul .X. 1994, aceste sume trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru determinarea valorii în vamă.

De asemenea, reclamanta a susținut că bonusul achitat lui .X. nu trebuia inclus la stabilirea valorii în vamă a mărfurilor evaluate, întrucât nu a fost conceput în scopul profitului lui .X., ci sunt sume care se achită în baza activității prestate de fiecare distribuitor în parte, direct sau indirect, prin prestația distribuitorilor din propria rețea, indiferent cine ar fi acesta, în urma vânzărilor confirmate, potrivit regulilor instituite prin Politicile Companiei.

Pârâta a susținut că bonusurile reprezintă procente valorice din vânzarea produselor sub marca AVA, iar, potrivit art.8 alin.1 lit. d din Acordul .X. 1994, aceste sume trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru determinarea valorii în vamă.

Reclamanta a invocat la data de 19.11.2013, puterea de lucrului judecat, în raport cu considerentele sentinței civile nr..X./20.12.2011 pronunțată de Tribunalul .X. - Secția A IX-A Contencios Administrativ și Fiscal, irevocabilă, prin decizia civilă nr..X./ 21.11.2012 a Curții de Apel .X., pronunțată în dosarul nr..X./3/2010, care a avut ca obiect procesul-verbal de control aferent lunii decembrie 2003 și care a avut obiect identic, redevența în cuantum de .X. % și comisionul lunar achitat către .X..

Prima instanță a reținut că prin sentința civilă nr..X./20.12.2011 pronunțată de Tribunalul .X.-Secția A IX-A Contencios Administrativ și Fiscal, menținută, în ceea ce privește aspectele în litigiu în cauza de față, prin Decizia civilă nr..X./21.11.2012 a Curții de Apel .X., pronunțată în dosarul nr..X./3/2010, au fost anulate Decizia nr. 237/2010 emisă de DGFPMB, procesul verbal de control nr..X./2008 și Decizia nr. 132/2008 emise de DRAOVB și obligate pârâtele, în solidar, la plata sumei de .X. lei, actualizată cu dobânzile calculate potrivit art. 124 raportat la art. 120 Cod procedură fiscală, începând cu data achitării sumei și până la data restituirii efective a acesteia, pentru operațiunile de import efectuate în luna decembrie 2003, în baza aceluiași contract.

În considerentele sentinței civile menționate s-au reținut următoarele: „un prim aspect care reiese din interpretarea clauzelor contractuale ce reprezintă voința părților este cel referitor la faptul că redevența sau taxa de .X. % nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor de evaluat. Această taxă se calcula având la bază vânzările totale anuale ale .X. și trebuia plătită indiferent de cuantumul vânzărilor efectuate de .X..

Dispozițiile contractuale prevăzute la art. 1 și 2 din contract se referă la o taxă de licență al cărei cuantum a fost stabilit la un procent din totalul vânzărilor efectuate într-un an fiscal de reclamantă.

Este evidentă voința părților de a stabili un mod de calcul al taxei de licență și nu de a stabili o taxă asupra încasărilor din vânzările mărfurilor importate astfel

cum a reținut autoritatea fiscală. În nici o clauză contractuală nu se face referire la o taxă stabilită în raport de vânzările de produse efectuate de reclamantă, ci se determină modul de calcul al acestei taxe de licență.

Interpretarea eronată dată de autoritatea fiscală clauzelor contractuale prin care AVA nu acordă exclusivitate .X. pentru a ajunge la concluzia că procentul de .X. % reprezintă o taxă asupra încasărilor din vânzările mărfurilor importate nu are susținere în cauză întrucât planurile de piață sau de marketing multilevel ale AVA nu sunt patentabile și nici patentate, pentru a fi considerate obiect al unui contract de licență ci constituie un sistem de know how pentru a cărui transmitere sau punere la dispoziție nu este necesară exclusivitatea.

Starea de fapt reținută de instanță nu întrunește condițiile impuse de art. 8 al.1 lit. c și al . 4 din Acordul privind aplicarea art. VII al .X. 1994.

Un alt aspect care nu a fost avut în vedere de autoritatea fiscală este cel referitor la faptul că reclamanta a achiziționat și mărfuri din țară care au fost supuse plății taxei vamale prin aplicarea procentului de .X. %, deși în mod corect redevența trebuia calculată numai la valoarea importurilor și nu referitor la cifra de afaceri a .X..

Independent de producerea sau furnizarea produselor de către AVA pentru .X., potrivit art. 3.3 lit. b) din contract reclamanta poate cumpăra necesarul de produse din alte surse ceea ce nu duce la încetarea plății taxei care se continuă atât timp cât aceasta are o cifră de afaceri, nefiind condiționată de încasările din vânzările mărfurilor importate. Concluzia la care se ajunge în urma analizei înscrisurilor depuse la dosar și a mențiunilor raportului de expertiză efectuat în cauză este aceea că reclamanta nu plătește această taxă pentru marca și denumirile comerciale și nu constituie o taxă asupra încasărilor din vânzările mărfurilor importate ci achită respectiva taxă pentru implementarea planului de marketing, aceasta nefiind o componentă a prețului produselor importate pentru a intra sub incidența textelor normative din codul vamal reținute eronat de autoritatea fiscală.”

Referitor la bonusul acordat domnului .X. în baza acordului nr.X/1999, s-a reținut că „în conținutul său se prevede obligația .X. de a achita lunar domnului .X. în calitate de prim distribuitor al produselor .X. contravaloare unui bonus stabilit potrivit planului de marketing în mod similar pentru toți distribuitorii, potrivit unui algoritm de calcul unic.

Având în vedere sistemul de marketing multilevel practicat de .X. și calitatea de prim distribuitor a lui .X. acesta a atras în rețeaua de distribuitori o serie de alte persoane care desfășoară la rândul lor o activitate similară și anume distribuirea produselor furnizate de AVA în mod direct sau prin intermediul altor distribuitori atrași. În acest context .X. a acordat bonusuri în funcție de produsele comercializate atât personal cât și prin intermediul celorlalți distribuitori, implicit și domnului .X., pentru primele trei nivele ale rețelei. Singura diferență între acesta și ceilalți

distribuitori este aceea că a fost primul distribuitor din România al produselor furnizate de X.

Din raportul de expertiză efectuat în speță reiese că în mod similar cu al oricărui distribuitor din rețea, bonusul este calculat și pentru domnul .X. în baza aceluiași algoritm de calcul.

Ca urmare, aceste bonusuri au rolul de a stimula persoana respectivă în sensul extinderii propriei rețele și a vânzărilor aferente. În acest sens bonusurile reprezintă o contraprestație pentru beneficiile aduse reclamantei prin activitățile de vânzări prestate de acesta direct sau indirect prin prestațiile distribuitorilor din propria rețea aduși de acesta.

În concluzie bonusurile achitate către .X. nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor de evaluat și nu pot fi luate în calcul la ajustarea valorii în vamă a mărfurilor evaluate.”

Prin Decizia civilă nr..X./21.11.2012 a Curții de Apel .X., pronunțată în dosarul nr..X./3/2010, au fost menținute aceste considerente ale primei instanței și calificarea dată celor două categorii de servicii prevăzute în contract, reținându-se că taxa de licență nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor de evaluat, astfel încât, nu se impunea includerea ei în valoarea în vamă a mărfurilor de evaluat, iar în ceea ce privește bonusurile achitate către .X., acestea sunt sume care se achită cu titlu de contraprestație pentru beneficiile aduse societății reclamante prin activitățile de vânzări prestate de acesta fie direct, fie indirect, prin prestațiile distribuitorilor din rețea aduși de acesta, în urma vânzărilor confirmate.

A reținut instanța de primă jurisdicție că această situație de fapt s-a păstrat și în ceea ce privește perioada 2004-2008, ce face obiectul cauzei de față, fiind operațiuni de import derulate în baza aceluiași Acord, calificarea dată de instanțe, pentru anul 2003 impunându-se cu putere de lucru judecat, ca probleme de drept dezlegate, și în cauza de față, în condițiile în care conținutul raportului juridic dedus judecării este identic, diferind doar perioada controlată și quantumul sumelor.

În plus, instanța de fond a reținut, dincolo de soluția pronunțată pentru anul 2003 și considerentele prezentate anterior, că într-adevăr, interpretând contractul potrivit voinței reale a părților rezultă că, taxa de licență în quantum de .X. % nu trebuia inclusă la stabilirea valorii în vamă a mărfurilor importate, întrucât această cotă reprezintă c/v licenței de utilizare a know-how-ului oferit de către X, iar nu o componentă a prețului, nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor evaluate, concluzie la care a ajuns și expertiza efectuată în cauză, (expert .X.).

Este evident din conținutul contractului că taxa de licență a fost reglementată distinct de prețul contractului și nu reprezintă o condiție de vânzare a mărfurilor, ci este raportată doar la vânzările totale anuale ale reclamantei, consecința distribuirii exclusive a acestor produse de către reclamantă, pentru utilizarea și exploatarea în

România a planurilor de piață ale X, a descrierii produselor, promovării și informărilor relative la acestea, inclusiv, dar nelimitat la softuri pentru computer, pregătite de către sau pentru X, în vederea implementării planurilor de marketing, în legătură cu vânzarea, comercializarea sau/și distribuirea produselor.

Ea se negociază ulterior pe baza vânzărilor, nu condiționează vânzările și nici nu intră în componența prețurilor, care sunt stabilite distinct în contract, la pct.4..

În ceea ce privește bonusurile achitate către .X., acestea sunt sume care se achită cu titlu de contraprestație pentru beneficiile aduse societății reclamante prin activitățile de vânzări prestate de acesta fie direct, fie indirect, prin prestațiile distribuitorilor din rețea aduși de acesta, în urma vânzărilor confirmate, nu sunt procente valorice din vânzarea produselor, neavând cum să fie adăugate la preț, întrucât este o consecință a vânzărilor pentru activitatea unor terțe persoane, însă nu poate influența prețul pentru determinarea valorii în vamă.

Față de aceste considerente, instanța de primă jurisdicție a admis contestația așa cum a fost formulată, a anulat parțial Decizia nr.194/29.06.2010 emisă de ANAF-D.G.S.C., în ceea ce privește punctul 3, a anulat Procesul-verbal de control nr..X./2004/ 28.01.2009 și Decizia pentru regularizarea situației nr.X/ 28.01.2009, Procesul-verbal de control nr..X./2005-2006/20.07.2009 și Decizia pentru regularizarea situației nr. .X./20.07.2009, Procesul-verbal de control nr..X./ 2007-2008 SAFV/CV/30.10.2009 și Decizia nr. .X./30.10.2009, a obligat pârâtele la restituirea sumei totale de .X. Ron, achitată de reclamantă în temeiul actelor administrativ fiscale și la plata dobânzii fiscale calculate potrivit art. 124 Cod procedură fiscală, începând cu data achitării sumei totale de .X. Ron și până la data restituirii efective.

3. Calea de atac exercitată în cauză

Împotriva sentinței civile .X. din 18 martie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, au formulat recurs, în termen legal, pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

Recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. s-a întemeiat pe dispozițiile art. 304 pct. 9 și art. 304¹ Cod procedură civilă, în temeiul cărora s-a solicitat modificarea în tot a hotărârii atacate, în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate, pentru următoarele motive:

Instanța de fond a făcut o aplicare greșită a legii reținând puterea de lucru judecat în raport de sentința civilă nr. .X./20.12.2011 pronunțată de Tribunalul .X. - Secția a IX-a Contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. .X./3/ 2010, hotărârile pronunțate ulterior de Curtea de Apel .X. - Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, atât în dosarul sus-menționat, cât și în cauza de față, fiind practic o copie a sentinței civile menționate.

Contrar reținerilor instanței de fond, la determinarea valorii statistice revizuite, s-a avut în vedere de către organul de control vamal ulterior, prevederile Acordului .X., conform cărora, valoarea în vamă este reprezentată de valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit (art. 1 alin. 1), la care se adaugă redevențele și drepturile de licență (art. 8 alin. 1 lit. c) și valoarea oricărei părți a produsului oricărei revânzări, cesiuni sau utilizări ulterioare a mărfurilor importate care ar reveni, direct sau indirect vânzătorului, conform art. 8 alin. 1 lit. d).

Prima instanță a avut în vedere ca mijloc de probațiune în soluționarea procesului doar raportul de expertiză întocmit de expertul tehnic .X., fără să țină cont și de primul raport de expertiză întocmit în cauză de expertul tehnic Ban Rozmari Catherinne, care în mod corect a reținut conform legislației în vigoare, că revizuirea noii valori s-a efectuat prin adăugarea la valoarea statistică inițială a redevenței achitată de reclamantă către firma .X. Inc. și a comisionului achitat către acționarul unic al tuturor firmelor din grupul .X. distribuitorului privilegiat, conform Contractului nr. 11/1999, d-nul .X..

În cadrul acestui raționament, instanța de fond nu a cercetat și analizat dacă redevența și comisionul au legătură directă cu importurile reclamantei, fiind evidențiate și în contabilitatea societății prin balanțele analitice și fișele de cont puse la dispoziție atât organului de control vamal, cât și experților desemnați pentru efectuarea expertizei contabile judiciare, și preluate în mod corect de către inspectorii vamali în actul de control, după cum a constatat primul expert desemnat.

În ceea ce privește reținerea primei instanțe cu privire la mărfurile achiziționate de la intern de societate, din analiza valorii statistice a importurilor, confruntată cu documentele din evidența contabilă a societății, balanțe analitice și fișe de furnizori, s-a constatat că nu au existat furnizori interni, de unde rezultă că valoarea redevenței a fost corect preluată din evidența contabilă a reclamantei de către inspectorii vamali, în actele administrativ fiscale. De asemenea, și valoarea comisionului adăugat valorii statistice a mărfurilor importate, este preluată tot din evidența contabilă a societății.

Față de natura relațiilor contractuale rezultate din prevederile Contractului exclusiv de furnizare, distribuție și licență nr. .X./2001, se constată că reclamanta și .X. Inc se află într-o relație de tip client-furnizor, fundamentată de actul constitutiv al reclamantei, având la bază același acționar unic care conduce grupul de firme .X., având un număr la nivel global de X milioane de distribuitori, afiliați sucursalelor din X de tari, conform prezentării de pe site-ul propriu al .X. , al cărui membru fondator și președinte al Consiliului de Administrație și director executiv este d-nul .X..

Față de aceste aspecte, .X. nu poate fi tratat ca un distribuitor, care are rolul de a atrage alți clienți și este retribuit în funcție de numărul celor atrași.

În ceea ce privește quantumul obligațiilor vamale la care a fost obligată reclamanta pentru bunurile exclusiv importate, expertul tehnic Ban Rozmari Catherine confirmă, în totalitate, modalitatea și quantumul drepturilor datorate în vamă și al accesoriilor acestora, sintagma folosită de expertul tehnic .X. și preluată de instanța de fond, „bunuri vândute și achiziționate de pe piața internă”, fiind eronată, atâta timp cât în discuție este „valoarea în vamă”, valoare rezultată din declarațiile vamale, acte administrativ fiscale, conform art. 110 din Codul de procedură fiscală.

Concluzia instanței de fond bazată pe opinia expertului .X., în sensul că diferențele de drepturi vamale de import suplimentare și accesorii aferente pentru sumele stabilite în sarcina reclamantei de către organele vamale ca fiind datorate de către aceasta, nu îndeplinesc condițiile ajustării valorii în vamă a mărfurilor importate, respectiv, redevențele și bonusurile plătite nu au legătură cu mărfurile importate și nu reprezintă o condiție a vânzării, este eronată, întrucât textul de lege aplicabil, respectiv Acordul .X., stabilește că valoarea în vamă este reprezentată de valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit (art. 1, alin. 1) la care se adaugă redevențele și drepturile de licență (art. 8, alin. 1, lit. c) și valoarea oricărei părți a produsului oricărei revânzări, cesiuni sau utilizări ulterioare a mărfurilor importate care ar reveni direct sau indirect, vânzătorului (art. 8, alin. 1, lit. d).

La pronunțarea hotărârii instanța de fond nu a ținut cont de dispozițiile art.29 (1) din Regulamentul CEE nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar și art. 157 (1) din Regulamentul CEE nr. 2454/93 a Comisiei privind dispoziții de aplicare a Regulamentului CEE nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar.

De asemenea, taxa de licență de X% plătită trimestrial de reclamantă, stipulată în Contractul exclusiv de furnizare și distribuție și licență nr. .X./2001, reprezintă o condiție a vânzării produselor, sunt plătite efectuate în mod indirect în legătură cu mărfurile importate, așa cum se precizează la art. 1.1 din Contract și prin urmare, potrivit art. 8 alin. 1, lit. c) din Acordul .X., aceste sume trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit în vederea determinării valorii în vamă.

Întrucât în cazul de față, culpa procesuală a autorității vamale nu subzistă, în mod eronat s-a dispus obligarea acesteia la restituirea sumei achitate în quantum de .X. lei, plus plata dobânzii fiscale calculate potrivit art.124 Cod procedură fiscală, de la data achitării sumei și până la data restituirii efective.

Recursul declarat de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a întemeiat pe dispozițiile art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, în temeiul cărora s-a solicitat modificarea hotărârii atacate, în sensul respingerii acțiunii ca neîntemeiate, pentru următoarele motive:

Instanța de fond, deși își întemeiază hotărârea în întregime pe hotărârile pronunțate în altă cauză și chiar reține că dezlegarea dată de alte instanțe pentru

anul 2003 se impune cu putere de lucru judecat, nu apreciază a fi întemeiată excepția puterii lucrului judecat, invocată de intimată în acest sens.

De asemenea, prima instanță reține în mod greșit faptul că la determinarea valorii statistice revizuite nu au fost avute în vedere de către organul de control vamal ulterior prevederile Acordului .X., conform căruia valoarea în vamă este reprezentată de valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit (art.1, alin. 1), la care se adaugă redevențele și drepturile de licență (art. 8, alin. 1, lit. c) și valoarea oricărei părți a produsului oricărei revânzări, cesiuni sau utilizări ulterioare a mărfurilor importate care ar reveni, direct sau indirect vânzătorului conform art. 8, alin. 1, lit. d).

În ceea ce privește ansamblul probator administrat în cauză, instanța de fond a avut în vedere numai cel de-al doilea raport de expertiză, fără să țină cont și de primul raport de expertiză sau să arate motivele pentru care concluziile acestuia au fost înlăturate.

Astfel, expertul care a întocmit primul raport de expertiză a reținut în mod corect și în conformitate cu legislația în vigoare faptul că revizuirea noii valori s-a efectuat prin adăugarea la valoarea statistică inițială a redevenței achitată de intimată către firma .X. Inc. și a comisionului achitat către acționarul unic al tuturor firmelor din grupul .X. și distribuitorul privilegiat în baza Contractului nr. 11/1999, d-nul .X..

În cadrul acestui raționament, instanța de fond nu a cercetat și analizat dacă redevența și comisionul au legătură directă cu importurile reclamantei, fiind evidențiate și în contabilitatea societății prin balanțele analitice și fișele de cont puse la dispoziție atât organului de control vamal, cât și experților desemnați pentru efectuarea expertizei contabile judiciare, și preluate în mod corect de către inspectorii vamali în actul de control, după cum a constatat primul expert desemnat.

În ceea ce privește aspectele reținute de instanța de fond cu privire la mărfurile achiziționate de la intern de intimată, din analiza valorii statistice a importurilor, confruntată cu documentele din evidența contabilă a societății, balanțe analitice și fișe de furnizori, s-a constatat că nu au existat furnizori interni, de unde rezultă că valoarea redevenței a fost corect preluată din evidența contabilă a reclamantei în actele administrativ fiscale atacate. De asemenea, și valoarea comisionului adăugat valorii statistice a mărfurilor importate, este preluată tot din evidența contabilă a societății.

Având în vedere prevederile Contractului exclusiv de furnizare, distribuție și licență nr. .X./2001, în care .X. Inc. are calitate de furnizor iar intimata are calitate de client, se constată că cele două societăți se află într-o relație de tip client-furnizor, fundamentată de actul constitutiv al intimatei și au la bază același acționar; care conduce grupul de firme .X., având un număr la nivel global de X milioane de distribuitori afiliați sucursalelor din X de țări.

Față de aceste aspecte, .X. nu poate fi tratat ca un distribuitor care are rolul de a atrage alți clienți și este retribuit în funcție de numărul celor atrași, așa cum a reținut în mod eronat instanța de fond.

În ceea ce privește cuantumul obligațiilor vamale la care a fost obligată intimata pentru bunurile exclusiv importate, cuantum de care instanța de fond trebuia să țină cont la pronunțarea hotărârii, primul expert desemnat în cauză, Ban Rozmari Catherine, confirmă, în totalitate, modalitatea și cuantumul drepturilor datorate în vamă și al accesoriilor acestora.

În acest sens, sintagma folosită de expertul tehnic .X. și preluată de instanța de fond, „bunuri vândute și achiziționate de pe piața internă”, este eronată, atâta timp cât în discuție este „valoarea în vamă”, valoare rezultată din declarațiile vamale, acte administrative fiscale, conform art. 110 din Codul de procedură fiscală.

Ceea ce reține instanța de fond bazându-se pe opinia expertului .X., și anume împrejurarea că diferențele de drepturi vamale de import suplimentare și accesorii aferente pentru sumele stabilite în sarcina intimatei de către organele vamale ca fiind datorate de către aceasta, nu îndeplinesc condițiile ajustării valorii în vamă a mărfurilor importate respectiv, redevențele și bonusurile plătite nu au legătură cu mărfurile importate și nu reprezintă o condiție a vânzării, este eronat, având în vedere prevederile exprese ale Acordului .X. care stabilesc că valoarea în vamă este reprezentată de valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit (art.1, alin. 1), la care se adaugă redevențele și drepturile de licență (art. 8, alin. 1, lit. c) și valoarea oricărei părți a produsului oricărei revânzări, cesiuni sau utilizări ulterioare a mărfurilor importate care ar reveni direct sau indirect, vânzătorului (art.8, alin. 1, lit. d).

În același sens sunt și prevederile Regulamentului CEE nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar - art. 29, 32 și 33.

De asemenea, aceleași reglementări se regăsesc și în cuprinsul dispozițiilor Regulamentului CEE nr. 2454/93 a Comisiei privind dispoziții de aplicare a Regulamentului CEE nr. 2913/92 al Consiliului de instituire a Codului Vamal Comunitar, la art. 157 (1).

Față de situația de fapt prezentată, raportat la dispozițiile legale invocate, se observă că suma totală plătită pentru mărfurile importate, redevența și bonusul lunar achitat direct către .X. - acesta fiind un comision de distribuție care reprezintă procente valorice din vânzarea produselor sub marca X - reprezintă sume care trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit în vederea determinării valorii în vamă, conform art. 8 alin. 1 lit. d) din Acordul .X..

De asemenea, taxa de licență de .X. % plătită trimestrial de reclamantă, stipulată în Contractul exclusiv de furnizare și distribuție și licență nr. .X./2001, reprezintă o condiție a vânzării produselor, sunt plătite efectuate în mod indirect în

legătură cu mărfurile importate, așa cum se precizează la art. 1.1 din Contract și prin urmare, potrivit art. 8 alin. 1, lit. c) din Acordul .X., aceste sume trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit în vederea determinării valorii în vamă.

În ceea ce privește obligarea autorității pârâte la plata dobânzii legale prevăzută de art. 124 Cod procedură fiscală, se constată că în cauză nu sunt îndeplinite condițiile stabilite de art. 117 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală pentru restituirea sumelor solicitate și ca atare, dispozițiile legale citate privind acordarea dobânzilor, nu își găsesc aplicabilitatea.

Intimata-reclamantă nu a formulat întâmpinare în cauză.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra recursurilor declarate în cauză

Analizând actele și lucrările dosarului, sentința recurată în raport de motivele de recurs formulate și din oficiu, în limitele prevăzute de art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că recursurile declarate de pârâte sunt nefondate.

1. Argumente de fapt și de drept relevante

Instanța de control judiciar apreciază că în cauză nu sunt incidente motivele de recurs invocate de către pârâte, urmând a proceda, în continuare, la analiza acestora prin gruparea argumentelor prezentate în cererilor de recurs, pentru a răspunde criticilor formulate prin considerente comune.

Motivele de recurs formulate de recurentele-pârâte vizând aplicarea greșită a legii de către instanța de fond, prin reținerea puterii de lucru judecat în raport de considerentele sentinței civile nr. .X. din 20 decembrie 2011 pronunțată de Tribunalul .X. – Secția a IX-a Contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. .X./3/2010, irevocabilă prin decizia civilă nr. .X. din 21 noiembrie 2011 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, sunt neîntemeiate.

În acord cu opinia exprimată de prima instanță, Înalta Curte apreciază că în cauză operează efectul pozitiv al puterii de lucru judecat, care presupune ca o chestiune de drept care are legătură cu ceea ce s-a soluționat anterior într-un alt proces, să nu fie contrazisă într-o judecată ulterioară.

Conform practicii judiciare constante, se reține că puterea de lucru judecat, în forma prezumției, vine să asigure, din nevoia de ordine și stabilitate juridică, evitarea contrazicerilor între considerentele hotărârilor judecătorești. Prezumția nu oprește judecata celui de-al doilea proces, ci doar ușurează sarcina probațiunii, aducând în fața instanței constatări ale unor raporturi juridice făcute cu ocazia judecății anterioare și care nu pot fi ignorate.

Din acest punct de vedere, se reține că, în speță, într-o primă judecată, purtată între aceleași părți, având o cauză identică și un obiect similar celui din prezentul litigiu, diferind doar quantumul sumei contestate, s-a stabilit în mod irevocabil faptul că, taxa de licență în quantum de X% nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor de evaluat, iar bonusurile achitate către .X. sunt sume

care se achită cu titlu de contraprestație pentru beneficiile aduse societății reclamante prin activitățile de vânzări prestate de acesta, fie direct, fie indirect, prin prestațiile distribuitorilor din rețea aduși de către acesta, în urma vânzărilor confirmate.

Această dezlegare dată problemelor de drept care sunt identice cu cele incidente în prezentul litigiu, este rezultatul dezbaterilor și al verificării jurisdicționale, neputându-se primi vreo dovadă contrară, față de caracterul absolut al prezumției de lucru judecat, care a intervenit în cauză, astfel că, în mod corect, instanța de fond a dat eficiență acestei prezumții.

Distinct de cele reținute mai sus, în considerentele sentinței atacate sunt prezentate și argumentele pentru care judecătorul fondului a apreciat că în mod nelegal redevența de .X. % a fost inclusă în valoarea de vamă a produselor, întrucât reprezintă o taxă de licență pentru folosirea know-how-ului.

De asemenea, prima instanță a motivat și susținerea potrivit căreia bonusurile achitate către .X. sunt sume achitate pentru vânzările realizate de acesta, direct sau indirect, prin prestațiile distribuitorilor aduși de către acesta în rețea, în urma vânzărilor confirmate și nu sunt procente valorice din vânzarea produselor, astfel încât, nu trebuie să fie adăugate la preț.

Criticile formulate de recurente-pârâte vizând greșita analiză a probatoriului administrat în cauză de către instanța de fond, cu referire la expertizele tehnice judiciare întocmite pe parcursul procesului, sunt neîntemeiate.

În mod corect prima instanță a luat în considerare la formularea susținerilor expuse anterior, concluziile raportului de expertiză tehnică judiciară întocmit de expertul contabil .X., care are calitatea de consultant fiscal, având în vedere că, potrivit informațiilor comunicate de Biroul Local de Expertize Judiciare Tehnice și Contabile, expertul tehnic contabil desemnat inițial de către instanță pentru efectuarea expertizei fiscal-contabile (.X.), nu deținea și calitatea de consultant fiscal, necesară pentru a răspunde tuturor obiectivelor stabilite de instanță prin încheierea din 10 mai 2011.

În condițiile arătate, în mod justificat, prin încheierea de ședință din 29 ianuarie 2013, instanța de fond a desemnat expertul tehnic contabil, cu specialitate fiscalitate, .X., în vederea efectuării unui nou raport de expertiză tehnică, având aceleași obiective cu cele încuviințate prin încheierea din 10 mai 2011.

În legătură cu aspectul examinat, este de subliniat că expertiza tehnică judiciară are rolul de a oferi instanței de judecată o opinie de specialitate asupra documentației supusă analizei, însă aprecierea probelor se face pe baza raționamentului judecătorului, prin corelarea acestei probe cu celelalte mijloace de probă administrate în cauză și analizarea acestora prin prisma dispozițiilor legale aplicabile raportului juridic dedus judecății.

În speță, sentința civilă atacată a fost pronunțată ca urmare a interpretării și aplicării corecte a legii la circumstanțele de fapt ale procesului, în mod judicios instanța de fond întemeindu-și concluziile atât pe interpretarea relațiilor contractuale dintre intimata-reclamantă și .X. Inc, cât și pe probele administrate în cauză, inclusiv pe raportul de expertiză tehnică întocmit de expertul contabil consultant fiscal.

Astfel, pornind de la calificarea în mod corespunzător a Contractului încheiat între .X. Inc. și reclamantă ca având un caracter complex, fiind atât un contract de import de mărfuri, cât și un contract de licență, în mod întemeiat prima instanță a reținut că taxa de licență în cuantum de .X. % nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor de evaluat și prin urmare, a fost inclusă nelegal la stabilirea valorii în vamă a mărfurilor evaluate.

Sușinerile recurentelor-pârâte potrivit cărora taxa de licență de .X. % stipulată în Contractul exclusiv de furnizare, distribuție și licență nr. .X./2001, reprezintă o condiție a vânzării produselor, fiind plăți efectuate în mod indirect în legătură cu mărfurile importate, potrivit art.1.1 din Contract, astfel încât, în baza art. 8 alin. 1 lit. c) din Acordul .X., aceste sume trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit în vederea determinării valorii în vamă, sunt nefondate.

În conformitate cu prevederile art. 8 alin. 1 lit. c) și pct. 4 din Acordul privind aplicarea articolului VII al .X. 1994 (denumit în continuare Acord), ajustarea valorii în vamă prin includerea redevențelor și a drepturilor de licență poate fi efectuată numai în situația în care astfel de sume reprezintă o condiție indispensabilă pentru vânzarea mărfurilor de evaluat.

Cum în speță, taxa de licență este datorată de către intimata-reclamantă către .X. Inc. drept contravaloare a serviciilor de know-how, respectiv, pentru utilizarea și exploatarea în România a planurilor de piață ale .X. Inc. și a politicilor companiei, rezultă că stabilirea și achitarea acestei taxe nu condiționează în niciun mod vânzarea în general a mărfurilor importate.

În acest context, în cauză sunt incidente prevederile Notelor interpretative ale Acordului, parte a Anexei I la Acord, care stabilesc în mod expres faptul că plățile efectuate de cumpărător pentru dreptul de a distribui sau de a revinde mărfurile importate nu vor fi adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate, dacă aceste plăți nu sunt o condiție pentru vânzarea la export cu destinația țării de import a mărfurilor importate.

Împrejurarea că în speță, plata taxei de licență nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor importate, rezultă atât din lipsa unor prevederi contractuale în acest sens, cât și din modalitatea de calcul a taxei.

Astfel, taxa de licență este achitată de intimata-reclamantă în funcție de vânzările totale anuale efectuate ca urmare a implementării know-how-ului dobândit, indiferent dacă bunurile astfel vândute sunt importate de la .X. Inc. sau

nu. Pentru aceste servicii asigurate, reclamanta achită în România un impozit de 15% prin reținere la sursă, care este calculat la taxa plătită către .X. Inc. și este virat la bugetul de stat.

De asemenea, taxa de licență se calculează în raport cu vânzările, care nu coincid cu structura și valoarea mărfurilor importate, fiind avute în vedere și mărfurile achiziționate din România, fapt ce conduce în mod nelegal la calcularea unor taxe vamale pentru redevența aferentă mărfurilor achiziționate din țară.

În situația prevăzută de art. 3.3 lit. b din Contractul nr. .X./2001, plata taxei nu încetează odată cu renunțarea achiziției de produse de la .X. Inc, taxa fiind în continuare plătită atâta timp cât intimata- reclamantă are o cifră de afaceri.

Totodată, redevența nu se calculează doar în raport de mărfurile importate, astfel cum se prevede în Acord, întrucât potrivit art. 2.1 din Contract, intimata va plăti către .X. Inc. sau la ordinul acesteia, o taxă bazată pe vânzările totale anuale ale reclamantei.

Mai mult, intimata-reclamantă a achiziționat și a distribuit produsele respective din anul 1999, dar a achitat taxa de licență începând cu anul 2001, an în care s-a considerat că a avut succes implementarea planului de marketing, numai pentru acest considerent intimata-reclamantă achitând taxa de licență în funcție de vânzările totale anuale.

Concluziile raportului de expertiză tehnică judiciară întocmit de expertul tehnic .X. confirmă faptul că taxa de licență în cuantum de .X. % s-a calculat în funcție de valoarea tuturor bunurilor vândute de intimata-reclamantă, în mod nelegal organele vamale incluzând în valoarea în vamă a mărfurilor achiziționate redevența plătită către .X. Inc. Astfel, s-a reținut că au fost incluse eronat în prevederile Codului vamal mărfuri provenite din România, precum și taxe incluse în redevențele și bonusurile plătite, respectiv, impozitul de 15% reținut prin stopaj de la beneficiarii de venituri realizate în România, în calitate de persoane fizice și juridice nerezidente.

Expertul tehnic a constatat că redevențele plătite de reclamantă în baza contractului nr. .X./2001, ce s-a constituit în sumele repartizate asupra valorilor statistice a importurilor .X. Inc., fiind înregistrate în mărime brută, au inclus și X % impozit asupra veniturilor realizate în România de nerezidenți, impozit reținut de societate de la .X. Inc. și .X. prin stopaj la sursă și ulterior vărsat la bugetul de stat.

Concluziile formulate de expertul tehnic consultant fiscal coincid cu cele prezentate în cuprinsul celor două rapoarte de expertiză tehnică extrajudiciară întocmite de societăți multinaționale de audit, depuse la dosarul primei instanțe în cadrul probei cu înscrisuri.

Înalta Curte împărtășește și opinia exprimată de prima instanță cu privire la nelegalitatea includerii bonusurilor achitate către .X. la prețul plătit/de plătit în vederea determinării valorii în vamă.

În mod corect judecătorul fondului a reținut că bonusurile reprezintă o contraprestație pentru beneficiile aduse intimatei-reclamante prin activitățile de vânzări prestate de .X., fie direct, fie indirect, prin prestațiile distribuitorilor din propria rețea aduși de către acesta, astfel încât, nu reprezintă o condiție pentru vânzarea mărfurilor de evaluat și nu pot fi luate în calcul la ajustarea valorii în vamă a mărfurilor evaluate.

Sușinerile recurentelor-pârâte potrivit cărora .X. nu poate fi tratat ca un distribuitor care are rolul de a atrage alți clienți și care este retribuit în funcție de numărul celor atrași, iar bonusul lunar achitat direct acestuia reprezintă sume care trebuie adăugate la prețul efectiv plătit sau de plătit în vederea determinării valorii în vamă, nu pot fi reținute.

Prevederile art. 8 alin. 1 lit. d) din Acordul .X., invocate de către recurentele-pârâte, nu se aplică în cazul comisionului încasat de .X..

În conformitate cu prevederile Acordului nr.X/1999, încheiat între reclamantă și .X., în calitate de prim distribuitor al produselor .X. intimated-reclamanta trebuie să achite lunar acestuia contravaloarea unui bonus stabilit potrivit planului de marketing în mod similar pentru toți distribuitorii, potrivit unui algoritm de calcul unic.

Din conținutul acestui Acord rezultă că reclamanta achită către toți distribuitorii activi comisioane identice cu cele achitate către .X., fiecare distribuitor primind bonusuri în funcție de produsele comercializate atât personal, cât și prin intermediul celorlalți distribuitori, pe care, la rândul său, i-a atras în rețea, până la generația a treia de distribuitori.

În aceste condiții, așa cum în mod întemeiat a reținut prima instanță, bonusurile reprezintă sume care se achită în baza activității prestate de fiecare distribuitor în parte, direct sau indirect, prin prestația distribuitorilor din propria rețea, în urma vânzărilor confirmate, nefiind concepute doar în scopul profitului lui .X..

La fundamentarea acestei concluzii, instanța de fond a avut în vedere și conținutul raportului de expertiză tehnică judiciară întocmit de expertul tehnic .X., din care rezultă că bonusurile achitate către .X. nu se calculează numai în funcție de mărfurile importate de către reclamantă de la .X. Inc., ci în funcție de valoarea tuturor produselor comercializate atât personal, cât și prin intermediul celorlalți distribuitori atrași de distribuitori în rețea, până la generația a treia.

Expertul tehnic a constatat că bonusul achitat către .X. nu diferă ca mod de calcul de bonusul acordat celorlalți distribuitori, are o bază eterogenă de calcul, fără legătură cu natura mărfurilor importate și a fost supus impunerii pe venit ca nerezident cu 15% prin stopaj la sursă și vărsat la bugetul de stat.

Pentru motivele arătate, în mod corect instanța de fond a dispus anularea, în parte, a actelor administrativ fiscale contestate, cu consecința obligării pârâtelor la

restituirea către reclamantă a sumei totale de .X. Ron, reprezentând taxe vamale calculate nelegal.

Criticile formulate de recurentele-pârâte vizând soluția primei instanțe de acordare a dobânzii fiscale calculate conform art. 124 din Codul de procedură fiscală, sunt neîntemeiate.

În acord cu judecătorul fondului, în vederea reparării adecvate și integrale a prejudiciului cauzat intimatului prin plata nelegală a taxelor vamale, instanța de control judiciar constată că se impune obligarea pârâtelor în solidar la plata daunelor moratorii aferente sumei plătite în mod nedatorat de către reclamantă, la nivelul dobânzii fiscale calculate potrivit art. 124 din Codul de procedură fiscală, începând cu data achitării sumei totale de .X. Ron și până la data restituirii efective.

2. Temeiul legal al soluției adoptate în recurs

Pentru considerentele expuse, nefiind identificate motive de casare sau de reformare a sentinței atacate, în temeiul dispozițiilor art. 20 alin. (1) din Legea nr.554/2004 și art. 312 alin. (1) Cod procedură civilă, Înalta Curte va dispune respingerea recursurilor declarate de pârâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, ca nefondate.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Respinge recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile .X. din data de 18 martie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția a VIII-a Contencios administrativ și fiscal, ca nefondate.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi, 17 iunie 2016.

XXXXXX