

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

D E C I Z I A nr.6650

Dosar nr.3856/^/2011

Ședința publică de la 10 octombrie 2013

Președinte: X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Judecător
X	- Magistrat asistent

La data de 26 septembrie 2013 s-au luat în examinare recursurile declarate de Autoritatea Națională a Vămile- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. împotriva sentinței civile nr..X. din 9 martie 2012 și a încheierii de ședință din data de 11 aprilie 2012 ale Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal și de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X. din 9 martie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile și susținerile părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la 26 septembrie 2013, iar pronunțarea deciziei a fost amânată la data de 03 octombrie 2013 și ulterior, la data de 10 octombrie 2013.

ÎNALTA CURTE,

Asupra recursurilor de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele: Prin sentința civilă nr..X. din 9 martie 2012, Curtea de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal a admis cererea formulată de reclamanta SC .X.SA în contradictoriu cu pârâții Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, Direcția

Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.-Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală și Autoritatea Națională a Vănilor, a anulat Decizia nr.301/22.10.2010 emisă de A.N.A.F., a anulat procesul verbal nr..X./10.03.2010 și Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal nr..X./11.03.2010 și a obligat pe pârâta DRAOV .X. să restituie reclamantei suma de .X.lei plătită prin OP nr.555/ 2.04.2010.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut situația de fapt potrivit căreia, în urma controlului vamal efectuat, pentru importurile efectuate de .X.SA in perioada 2005 - 2006, derulat la sediul reclamantei, s-a constatat, prin Procesul verbal Nr. .X./10.03.2010 și Decizia nr. X din 11.03.2010 emise de Direcția Regionala Pentru Accize si Operațiuni Vamale .X. - Serviciul Antifraudă Fiscală si Vamală, faptul ca "la data înregistrării la Biroul Vamal .X. Calatori - Sucursala Mărfuri a declarațiilor vamale care fac obiectul actului de control, .X.SA., in calitate de titular al acestor operațiuni vamale, in mod eronat nu a inclus in baza de impozitare a TVA si sumele reprezentând contravaloarea softurilor" si in consecința, s-a dispus obligarea sa la achitarea diferenței de TVA precum si a penalităților si majorărilor de întârziere aferent acestora.

Temeiul legal al aplicării sancțiunii, menționat in documentele constatatoare, era constituit de prevederile Legii 141/1997, HG 1114/2001, Regulamentul CEE nr. 450/2008 al Parlamentului European si al Consiliului din 23.04.2008, OG 92/2003, Legea 571/2003, OMFP 877/2005, Legea 210/2005, HG 67/2004, HG 784/2005 si Ordinul ANV 5720/2006.

Împotriva acestei soluții, reclamanta a formulat contestație fiscală, soluționată prin Decizia nr. 301/22.10.2010 prin care s-a dispus desființarea numai in parte a Deciziei nr. X din 11.03.2010 in ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA si accesorii aferente declarațiilor vamale înregistrate in perioada 31.01.2005- 11.03.2005, urmând ca organele vamale sa reanalizeze cauza cu privire la existenta unor cauze de întrerupere sau suspendare a prescripției, pentru restul obligațiilor fiscale contestația noastră fiind respinsă ca neîntemeiată.

Curtea a constatat că, în perioada anilor 2005 - 2006, erau incidente în speța dispozițiile Deciziei Directorului General al Direcției Generale a Vămilelor nr. X/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni publicată în M. Of. nr. 240 din 01.07.1998. Prevederea legală mai sus menționată a stat la baza întocmirii documentelor vamale pentru importurile de produse software realizate de reclamanta în perioada 2005 -2006.

Totodată, instanța de fond a constatat că, în soluționarea contestației reclamantei, Direcția de Soluționare a contestațiilor a înlăturat acest argument pe motivul că "Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămilelor nr. X/1998 nu a fost emisă în aplicarea Legii nr. 571/2003, astfel ca în mod legal organele de control vamal au stabilit TVA datorată pentru importurile de software în conformitate cu dispozițiile actelor normative de bază".

Această motivare a fost apreciată de către judecătorul fondului ca fiind neîntemeiată, deoarece, pe de o parte, potrivit prevederilor art. 139 paragraful 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal (Codul Fiscal) "Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal, accizele și alte taxe, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorate pentru importul de bunuri", iar pe de altă parte, se ignoră dispozițiile Deciziei Directorului General al Direcției Generale a Vămilelor nr. X/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni publicată în M. Of. nr. 240 din 01.07.1998

De vreme ce legislația în domeniul TVA face trimitere în mod direct la valoarea în vamă (stabilită conform legislației vamale), fără a face nicio derogare, Curtea a reținut că este evident că Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămilelor nr. X./1998 trebuia aplicată pe perioada în care aceasta a fost în vigoare, respectiv până la data de 23 aprilie 2006, pentru a determina baza de calcul a TVA la importurile de software.

Pe de altă parte, a constatat judecătorul fondului, în cuprinsul Procesului verbal Nr. X./10.03.2010 și al Deciziei nr. X din 11.03.2010 emise de Direcția Regională Pentru Accize și Operațiuni Vamale X. - Serviciul Antifraudă Fiscală și

Vamala si ulterior, în a Deciziei nr. 301 din 22.10.2010 emise de Agenția Națională de Administrare Fiscala - Direcția Generala de Soluționare a Contestațiilor, s-a reținut în mod eronat faptul ca pentru perioada de referința Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vănilor nr. .X./1998 (publicata în M. Of. 240/01.07.1998) ar fi fost abrogata prin Ordinul Autorității Naționale a Vănilor nr. 5720/2006 si ulterior înlocuita prin Decizia nr. 7/2006 a Comisiei fiscale centrale aprobata prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2189/2006.

Curtea a mai apreciat că susținerile organului fiscal sunt neîntemeiate având în vedere ca Ordinul Autorității Naționale a Vănilor nr. 5720/2006 a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 358 din 20.04.2006 si a intrat în vigoare, conform celor precizate în cuprinsul sau, în trei zile de la data publicării, (23.04.2006), iar ultima operațiune de import supusa controlului a fost efectuata în data de 19.04.2006, data la care Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vănilor nr. .X./1998 era încă în vigoare.

Decizia nr. 7/2006 a Comisiei fiscale centrale a fost aprobata prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2189/2006 publicat în M. Of. 1043 din 29.12.2006, ca urmare, actul normativ în cauza nu putea produce efecte pentru perioada anterioara emiterii sale, decât cu încălcarea principului neretroactivității legii noi.

Pana la data de 23.04.2006 (când a fost abrogata), Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vănilor nr. .X./1998 preciza în mod clar ca valoarea în vama a software-ului cuprinde doar costul sau valoarea suportului informatic propriu-zis. Toate importurile la care se refera prezenta acțiune au fost efectuate în perioada de aplicabilitate a acestei decizii si prin urmare tratamentul aplicat la acea data a fost în conformitate cu prevederile legale în vigoare, neexistând nici o prevedere contrara în Codul Fiscal.

Prin urmare, prevederile Deciziei nr. 7 a Comisiei fiscale centrale nu au impact asupra valorii în vama (si implicit asupra bazei la care se aplica TVA la import). În ceea ce privește actele normative care reglementează determinarea valorii în vama, Ordinul Autorității Naționale a Vănilor nr. 5720/2006 a intrat în vigoare, conform celor precizate în cuprinsul sau, în trei zile de la data publicării, (23.04.2006), prin urmare nu se poate considera ca

prevederile acestuia erau aplicabile asupra operațiunilor vamale desfășurate de .X.SA, care au avut loc anterior.

De altfel, a concluzionat prima instanță, Ordinul Autorității Naționale a Vămirilor nr. 5720/2006 precizează în mod expres ca Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămirilor nr. .X./1998, care reglementa în mod specific valoarea în vama pentru software, este abrogată la aceeași dată (23.04.2006), recunoscând implicit aplicabilitatea acesteia pe perioada anterioară.

Prin încheierea de ședință din data de 11 aprilie 2012, Curtea de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal a admis cererea formulată de reclamanta SC .X.SA și a îndreptat eroarea materială strecurată în cuprinsul sentinței civile nr..X./09 03 2011 în sensul de a se trece în loc de "Obligă pe pârâta DRAOV .X. să restituie reclamantei suma de X lei plătită prin O.P. nr.555/2 04 2010" următoarele mențiuni: „Obligă pe pârâta DRAOV să restituie reclamantei suma de X lei plătită cu O.P.nr.554/31.03 2010 și nr.555/2.04.2010”.

I. împotriva sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 pronunțată de Curtea de Apel .X., Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal au declarat recurs în termen legal Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală prin care s-a solicitat admiterea căii extraordinare de atac, cu consecința modificării în tot a hotărârii atacate în sensul respingerii acțiunii reclamantei S.C. X S.A și a menținerii ca legale și temeinice a actelor administrativ fiscale contestate, anume a DRS nr. .X./11 martie 2010 emisă de către Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Serviciul Antifraudă Vamală și Fiscală și a Deciziei nr. 301/22 octombrie 2010 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor.

Recurentele au învederat, prin motivele cererii de recurs, că hotărârea pronunțată de către instanța de judecată a fost dată cu încălcarea și aplicarea greșită a legii, fiind astfel incident motivul de modificare a sentinței recurate prevăzut de art. 304 punctul 9 din Codul de procedură civilă.

Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a susținut că în mod corect organele de control vamal - urmare constatării faptului că reclamanta la data depunerii declarațiilor vamale de import a declarat valoarea în vamă pentru suporturile fizice (CD) și nu a inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și sumele reprezentând contravaloarea soft-urilor - au emis decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de organul vamal nr. .X./11 martie 2010 prin care s-a stabilit în sarcina S.C. .X.S.A. obligația de a plăti suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și suma de X lei accesorii.

Procedura de determinare a valorii în vamă a suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor conținând date sau instrucțiuni, s-a relevat, este prevăzută de Acordul privind aplicarea art. VII din Acordul General pentru Tarife și Comerț (G.A.T.T.) la care România este parte, iar art. 1 din acest acord arată că "valoarea în vamă a mărfurilor importate va fi valoarea de tranzacție, adică prețul efectiv plătit pentru mărfuri când acestea sunt vândute pentru export cu destinația țării de import, după o ajustare conform dispozițiilor art. 8".

S-a mai precizat, cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă importurilor, că sunt aplicabile în litigiu dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data depunerii declarațiilor vamale de import, potrivit căroră "în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri", precum și prevederile art. 131 alin. (1) din același act normativ, care dispune că "se consideră import de bunuri intrarea de bunuri în România provenind din alt stat". Derogările privind bunurile care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt prevăzute la art. 131 alin. (2) -(4) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și vizează bunurile aflate în regim vamal suspensiv.

Recurenta Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a mai considerat că obligația de plată a fost stabilită în sarcina reclamantei cu aplicarea prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și a Deciziei nr. 7/2006 a Comisiei fiscale centrale (aprobată

prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2189/2006), cu valoare interpretativă, prin care s-a decis că importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel încât nu se poate reține că prin Decizia nr. .X./1998 emisă de directorul general al Direcției Generale a Vămilelor s-ar fi instituit o derogare de la prevederile acesteia. Pe de altă parte, s-a relevat că Decizia nr. .X./1998, anterioară Legii nr. 571/2003, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, în caz contrar aducându-se atingere principiului supremației legii, potrivit căruia legea nu trebuie să corespundă niciunei alte norme, în afară de cele cuprinse în Constituție, iar toate celelalte acte juridice emise de organele statului nu pot să o abroge, modifice sau să deroge de la aceasta.

Recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală a arătat că în mod greșit instanța de fond a dat eficiență Deciziei nr. .X./1998 emisă de Directorul General al Direcției Generale a Vămilelor și nu a luat în considerare la soluționarea litigiului dispozițiile art. 76, art. 78 alin. (1), art. 141 și art. 148 alin. (1) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la momentul înregistrării declarațiilor vamale de import, precum și prevederile art. 126 alin. (2) și art. 131 alin. (1) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A apreciat Agenția Națională de Administrare Fiscală că nu se încalcă principiul certitudinii impunerii, în situația în care în speță este aplicabilă Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2006 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2189/2006 și care a fost dată pentru explicitarea art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 7/2006, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2189/2006, s-a relevat, face corp comun cu legea în baza căreia a fost dată - neavând caracter de sine stătător - și se aplică de la data intrării în vigoare a actului normativ, astfel cum se prevede de altfel și prin dispozițiile art. 10 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 877/ 2005 privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, care arată că "Soluțiile unitare adoptate prin decizii ale comisiei și

aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, sunt aplicabile de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia a fost dată".

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia intimata- reclamantă a efectuat o operațiune de import de bunuri tratată de art. 131 alin. (1) și nu o livrare de bunuri reglementată de dispozițiile art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală a considerat că o asemenea abordare nu poate fi primită, întrucât legislația aplicabilă în litigiu prevede că importul de software pe suporturi informatice reprezintă import de bunuri, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la arătările reclamantei în sensul că a importat CD-urile înregistrate cu soft, fără a plăti sume suplimentare pentru utilizarea drepturilor legate de producerea, utilizarea sau revânzarea bunurilor importate (adică fără a plăti redevențe sau drepturi de licență), și în sensul că organul de control a invocat eronat aplicarea prevederilor art. 8 alin. (1) lit. c) din Acordul privind aplicarea art. VII al GATT, a susținut Agenția Națională de Administrare Fiscală că acest fapt nu este de natură să modifice modul de stabilire al valorii în vamă pentru importurile de soft pe suport informatic.

Recurenta Agenția Națională de Administrare Fiscală a mai învederat că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care a intervenit nașterea datoriei vamale, respectiv la data înregistrării declarațiilor vamale de punere în liberă circulație, prin urmare și majorările de întârziere aferente T.V.A. sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

II. Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a declarat recurs și împotriva încheierii de ședință din data de 11 aprilie 2012 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 3856/2/2011, prin care s-a solicitat modificarea în tot a încheierii atacate în sensul respingerii cererii reclamantei S.C. X S.A.

Intimata S.C. .X. S.A. a solicitat, prin concluziile scrise depuse la dosar, respingerea ca nefondate a recursurilor formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și de către Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni vamale .X., cu menținerea pe cale de consecință a hotărârii atacate cu recurs, motivat de mai multe considerente.

Recurentele nu explică în nici un fel prin ce mecanism juridic ar fi înlăturată Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămilelor nr. X/1998 care se afla în vigoare la data efectuării importurilor și care conținea dispoziții contrare Deciziei nr. 7/2006 a Comisiei centrale Fiscale.

Valoarea în vamă a programelor de calculator care au format obiectul importurilor a fost corect stabilită de reclamantă în conformitate cu legislația în vigoare la momentul de referință, fiind pe deplin aplicabilă Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămilelor nr. X/1998 privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, publicată în Monitorul Oficial nr. 240 din data de 1 iulie 1998.

A susținut reclamanta că, raportat la soriginea Deciziei nr. X/1998, precum și a prevalenței acordurilor internaționale la care România este parte, la momentul importurilor efectuate de intimată, valoarea în vamă a produselor software nu putea fi determinată decât în funcție de costul suportului informatic, aplicând Decizia nr. X/1998. În eventualitatea unui conflict de aplicare între Decizia nr. 7/2006 și Decizia nr. X/1998 aceasta din urmă va prevala, fiind o normă de aplicare ce transpune elemente ale Acordurilor internaționale ratificate de România, prioritară unei decizii interne cu caracter interpretativ astfel cum este Decizia nr. 7/2006.

Contrar susținerilor organelor de control potrivit cărora Decizia nr. .X./1998 nu a fost emisă în aplicarea Legii nr. 571/2003 astfel că în mod legal organele de control au stabilit TVA datorată pentru importurile software în conformitate cu dispozițiile actelor normative de bază, reclamanta a invocat prevederile art. 139 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal potrivit cu care "Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare".

În aceste condiții, devreme ce legislația în domeniul TVA face trimitere în mod direct la valoarea în vamă (stabilită conform legislației vamale), fără a face nicio derogare, este evident că Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămirilor nr. X/1998 se impunea a fi aplicată (fiind în perioada de referință), pentru a determina baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată la importurile de software. Astfel, prima instanță a reținut în mod corect faptul că, până la data abrogării, Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămirilor nr. X/1998 stabilea clar faptul că valoarea în vamă a software-ului cuprinde doar costul sau valoarea suportului informatic propriu-zis, astfel că documentele vamale pentru importurile de produse software realizate de .X. în perioada 2005 - 19 aprilie 2006 au fost întocmite în mod corect, cu respectarea prevederilor Deciziei nr. X/1998 aplicabile în speță.

Reclamanta S.C. .X. S.A. a mai susținut că chiar dacă deciziile Comisiei Fiscale Centrale s-ar aplica retroactiv, în litigiu Decizia nr. 7/2006 nu poate înlătura aplicarea Deciziei nr. X/1998, întrucât soluțiile adoptate de Comisia Fiscală centrală nu pot fi aplicate peste orice alte acte normative ce cuprind reglementări similare.

Ordinul Autorității Naționale a Vămirilor nr. 5720/2006, s-a relevat, prevede în mod expres faptul că Decizia Directorului General al Direcției Generale a Vămirilor nr. .X./1998 care reglementa în mod specific valoarea în vamă pentru software, este abrogată la aceeași dată (23 aprilie 2006), recunoscând implicit aplicabilitatea acesteia pe perioada anterioară. O decizie de interpretare a Codului vamal într-un sens contrar celui decurgând din Decizia nr. X/1998, precum este în speță Decizia nr. 7/2006, nu ar putea defel înlătura aplicarea Deciziei nr. X/1998 - chiar dacă nu ar fi abrogat-o - deoarece tratatele internaționale la care România este parte se aplică cu prioritate.

Prin abrogarea Deciziei nr. X/1998 statul român și-a schimbat politica vamală (a renunțat la opțiunea pe care o făcuse pentru taxarea importului de soft la valoarea suportului informatic - fapt permis de Decizia nr. 4.1. a Comitetului tehnic de evaluare în vamă, constituit pe baza Acordului privind aplicarea Articolului VII al Acordului General pentru Tarife și Comerț 1994 care doar oferea posibilitatea și nu impunea obligația adoptării acestei politici), însă

a apreciat reclamanta că această schimbare nu poate produce efecte decât pentru viitor.

În opinia intimă Decizia nr. X/2006 nu poate afecta importurile de software efectuate înainte de 23 aprilie 2006, deoarece baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată, conform reglementărilor fiscale în vigoare de-a lungul timpului a fost stabilită de valoarea în vamă, calculată conform legii nr. 571/2003. Anterior datei de 23 aprilie 2006, s-a arătat, valoarea în vamă nu includea valoarea datelor aflate pe suporturile informatice, conform tratamentului alternativ permis de Comitetul Tehnic de Evaluare în vamă din cadrul Organizației Mondiale a Vămilelor, la care România este parte.

Prin Decizia nr. X/1998 autoritățile vamale din România au publicat integral textul Deciziei 4.1. adoptată de Comitetul tehnic de Evaluare în vamă, practica adoptată de autoritățile vamale ulterior acestei decizii fiind aceea de a permite stabilirea valorii în vamă exclusiv prin raportare la valoarea suportului informatic, nu și la valoarea datelor conținute de respectivul suport. În aceste condiții, a considerat reclamanta S.C. .X.S.A. că instanța de

fond a stabilit în mod corect faptul că importurile efectuate până la data abrogării Deciziei nr. X/1998 (23 aprilie 2006) au fost corect tratate de către agenții economici care au apreciat că nu trebuie incluse în valoarea în vamă contravaloarea datelor aflate pe un astfel de suport.

Recursurile declarate de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.), împotriva sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 și încheierii de ședință din data de 11 aprilie 2013, pronunțate de Curtea de Apel .X., Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal, și de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, împotriva sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 a Curții de Apel .X., Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal, sunt fondate și urmează a fi admise, cu consecința modificării sentinței atacate în sensul respingerii ca neîntemeiată a acțiunii reclamantei S.C. .X.S.A. și a modificării încheierii recurate în sensul respingerii ca rămasă fără obiect a cererii reclamantei de

îndreptare și completare a sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 a Curții de Apel .X., Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal, pentru considerentele ce se vor arăta în continuare.

Prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de organul vamal nr. X din 11 martie 2010 emisă în baza Procesului-verbal de control nr.X/v/4/TS/MSD/10 martie 2010 Autoritatea Națională a Vămiror

- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.
- Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală a stabilit în sarcina reclamantei S.C. X S.A. obligații de plată suplimentare la bugetul general consolidat al statului în sumă totală de X lei, din care suma de X lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezintă accesorii (dobânzi, penalități și majorări de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată.

S-a reținut, în fapt, că reclamanta a derulat în perioada 2005-2006 operațiuni de import definitiv de software pe suporturi informatice, pentru care a depus declarații vamale de import, la stabilirea valorilor în vamă fiind luate în considerare contravaloarea CD-urilor ca suport material și contravaloarea soft-urilor, și că la baza de impozitare a taxelor vamale, a comisionului vamal și a taxei pe valoarea adăugată aferente a fost luată în considerare doar contravaloarea CD-urilor ca suport material (fără a se impozita și contravaloarea soft-urilor), motiv pentru care nu au fost corect stabilite și achitate drepturile de import constând în taxa pe valoarea adăugată, datorată în vamă la data fiecărei operațiuni vamale în cauză.

Prin Decizia nr. 301 din data de 22 octombrie 2010 a Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a fost respinsă ca neîntemeiată, cât privește suma totală de X lei (X lei debit principal T.V.A. și X accesorii), calea administrativă de atac formulată de către reclamanta S.C. X S.A. împotriva Deciziei pentru regularizarea situației nr. X din 11 martie 2010 emisă de Autoritatea Națională a Vămiror - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - Serviciul Antifraudă Fiscală. Referitor la suma totală de .X.lei (din care X lei reprezenta

taxa pe valoarea adăugată și X lei reprezenta accesorii aferente declarațiilor vamale înregistrate în perioada 31 ianuarie 2005 - 11 martie 2005), organul de soluționare a contestației administrative mai sus menționat a decis desființarea Deciziei nr. .X./11 martie 2010, stabilindu-se în sarcina organelor vamale obligația de a reanaliza cauza cu privire la existența unor cauze de întrerupere sau suspendare a prescripției, în sensul celor reținute în motivarea deciziei.

Înalta Curte reține, în litigiu, că judecătorul fondului a făcut, prin sentința pronunțată, cu nesocotirea jurisprudenței unitare în materie a instanței supreme (a se vedea, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, deciziile nr. 2873/27 mai 2009, nr. 2253/14 aprilie 2011 și nr. 1885/5 aprilie 2012), o interpretare și aplicare greșită atât a prevederilor legale cât și a actelor administrative cu caracter normativ care au stat la baza emiterii de către Autoritatea Națională a Vămirilor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a Procesului-verbal de control nr. X/v/4/TS/MSD/10 martie 2010 și a Deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de organul vamal nr. 43 din 11 martie 2010, și a procedat în consecință în mod neîntemeiat la admiterea acțiunii în contencios administrativ formulată în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X S.A., la anularea actelor administrative emise de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. și de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor, și la obligarea pârâtei D.R.A.O.V. .X. la restituirea către reclamantă a sumei de .X. lei plătită cu O.P. nr. 555/2 aprilie 2010.

Sunt aplicabile, în cauză, privitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilită în sarcina reclamantei ca obligație fiscală suplimentară prin Decizia pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare stabilite de organul vamal nr. X din 11 martie 2010 emisă în baza Procesului-verbal de control nr. X/v/4/TS/MSD/10 martie 2010 Autoritatea Națională a Vămirilor

- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.
- Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală, dispozițiile art. 126 alin. (2), art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare la data efectuării importului de soft de către intimată, potrivit cărora în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprinde și importul de bunuri (adică intrarea de bunuri în România provenind dintr-un alt stat), prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia, iar prestare de servicii este considerată orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

Prezintă relevanță, de asemenea, Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 7/2006, aprobată prin Ordinul nr. 2189 din 19 decembrie 2006 al ministrului finanțelor publice, decizie cu caracter interpretativ emisă în temeiul art. 6 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și care este aplicabilă, astfel cum stabilea art. 10 alin. (1) din Ordinul nr. 877/22 iunie 2005 al ministrului finanțelor publice privind constituirea și atribuțiile Comisiei fiscale centrale, de la data intrării în vigoare a actului normativ în baza căruia a fost dată. Or, prin decizia menționată, s-a adoptat o soluție unitară în aplicarea art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct. 1.3 din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, art. 4 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se că importul de software pe suporturi informatice se consideră import de bunuri, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Decizia nr. X/1998 a Directorului General al Direcției Generale a Vămirilor privind evaluarea suporturilor informatice pentru echipamentele de tratare a datelor, conținând date sau instrucțiuni, invocată de către reclamantă și reținută de către instanța de fond ca temei legal al admiterii acțiunii, nu poate avea forță obligatorie în cauză, aceasta, contravenind prevederilor art. 126 alin. (2), art. 128 alin. (1), art. 129 alin. (1) și art. 131 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, fiind abrogată implicit prin efectul art. 298 alin. (1) punctul 44 din actul normativ citat potrivit

căruia "La data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă orice dispoziții contrare".

Altfel spus, Decizia nr. X/1998, anterioară Legii nr. 571/ 2003, nu poate fi reținută în soluționarea pricinii, în caz contrar aducându-se atingere principiului supremației legii, principiu în virtutea căruia legea, elaborată în conformitate cu litera și spiritul Constituției, este superioară juridic tuturor actelor normative inferioare existente într-un sistem constituțional, care nu pot să o abroge, modifice sau să deroge de la aceasta. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, astfel că dispozițiile acestea aveau prioritate în cauză față de orice alte acte emise anterior de alte autorități publice, chiar în lipsa oricărei decizii de interpretare a prevederilor sale.

Sunt incidente în speță, în egală măsură, și prevederile art. 76, art. 141 și art. 148 alin. (1) din Legea nr. 141/1997 privind Codul vamal al României, în vigoare la momentul declarațiilor vamale de import, potrivit cărora valoarea în vamă se determină și se declară de către importator care este obligat să depună declarația pentru valoarea în vamă a tuturor importurilor de bunuri însoțite de facturi, pentru care se naște datoria vamală de la data depunerii declarației vamale.

În raport de cele mai sus arătate, Înalta Curte constată că prin introducerea în țară de către reclamantă a soft-urilor s-a efectuat un import de bunuri care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Prin urmare, intimata S.C. X S.A., în calitate de importator, avea obligația plății drepturilor vamale, inclusiv la valoarea soft-urilor, în condițiile în care acestea au fost facturate distinct de furnizorul extern.

Pe de altă parte, cum faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data nașterii datoriei vamale, respectiv la data înregistrării declarațiilor vamale de punere în liberă circulație, se constată că reclamanta datorează, în temeiul art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și majorările de întârziere menționate în punctul 2 al Deciziei nr. 301 din data de 22 octombrie 2010 a Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, aferente debitului principal în sumă de X lei, în quantum de X lei.

Așa fiind, cum motivele de recurs invocate în cauză sunt fondate, acțiunea reclamantei nu este întemeiată, iar actele administrativ fiscale atacate de reclamantă sunt legale și temeinice, urmează a se dispune, în temeiul art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare, precum și a art. 312 alin. (1) - (3) din Codul de procedură civilă din 1865, cu modificările și completările ulterioare, admiterea recursurilor declarate de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni vamale .X. (în prezent Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal și modificarea sentinței atacate în sensul respingerii ca neîntemeiată a acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X S.A.

Se va dispune, de asemenea, având în vedere soluția dată recursurilor declarate împotriva sentinței prin care s-a soluționat fondul litigiului, pe cale de consecință, și admiterea recursului declarat de Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni vamale .X. (în prezent Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) împotriva încheierii de ședință din data de 11 aprilie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal, prin care s-a îndreptat eroarea strecurată în cuprinsul sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 în sensul că s-a trecut în loc de "Obligă pe pârâta DRAOV .X. să restituie reclamantei suma de X lei plătită prin O.P. nr. X/2.04.2010" următoarele mențiuni: "Obligă pe pârâta DRAOV .X. să restituie reclamantei suma de X lei plătită cu O.P. nr. X/31.03.2010 și nr. X/2.04.2010", urmând a fi modificată încheierea atacată în sensul respingerii ca rămasă fără obiect a cererii reclamantei S.C. X S.A. de îndreptare și completare a sentinței civile nr. .X. din data de 9 martie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a de contencios administrativ și fiscal.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursurile declarate de Autoritatea Națională a Vănilor- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X. din 9 martie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VIII- a contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că respinge ca neîntemeiată acțiunea reclamantei S.C. .X.S.A.

Admite recursul declarat de Autoritatea Națională a Vănilor- Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. (în prezent Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X.) împotriva încheierii de ședință din data de 11 aprilie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Modifică încheierea atacată în sensul că respinge ca rămasă fără obiect cererea reclamantei S.C. .X.S.A. de îndreptare și completare a sentinței civile nr..X. din 9 martie 2012 a Curții de Apel .X. - Secția a VUI-a contencios administrativ și fiscal.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință nublică, astăzi 10 octombrie 2013