

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

DECIZIA nr.333

Dosar nr. X/2/2008

Ședința publică de la 26 ianuarie 2010

Președinte:	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- judecător
	X	- Magistrat asistent

---

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. X România S.R.L X, împotriva sentinței civile nr.X din 25 februarie 2009, pronunțată de Curtea de Apel București - Secția a -VUI-a Contencios Administrativ și Fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, s-au prezentat recurenta-reclamantă S.C. X România S.R.L, reprezentată de avocat X și intimații-pârâți Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier X și Autoritatea Națională a Vămilelor - Direcția de Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale, prin consilier juridic X.

Procedură completă.

Se prezintă referatul cauzei, după care nemaifiind cereri de formulat, Curtea constată cauza în stare de judecată și, în prealabil, din oficiu, instanța pune în discuția recurentului posibilitatea ca, în situația admiterii excepției inadmisibilității a capătului 3 de cerere, să devină aplicabile dispozițiile art. 296<sup>1</sup> teza a doua din Codul de procedură civilă, respectiv crearea în propria cale de atac a unei situații mai grea decât aceea din hotărârea atacată.

Având cuvântul, reprezentantul recurenteii precizează că există această posibilitatea de a se îngreuna situația recurenteii, mai ales că se îngreudește accesul la justiție a persoanei vătămate.

Pe motivele de recurs, având cuvântul, pune concluzii, în principal de admitere a recursului, casarea sentinței atacate și trimiterea cauzei spre rejudecare la instanța de fond și, în subsidiar, admiterea recursului, modificarea sentinței atacate în sensul admiterii acțiunii astfel cum a fost formulată. Totodată, solicită obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată ocazionate cu prezentul litigiu în sumă de X reprezentând onorariu avocat.

Reprezentantele intimatelor, având cuvântul, pe rând, solicită respingerea recursului și, pe cale de consecință, menținerea sentinței atacate ca temeinică și legală. În completarea celor susținute, intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X, depune la dosar Concluzii scrise.

Instanța a rămas în pronunțare.

#### CURTEA

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel București - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, reclamanta S.C. X ROMÂNIA S.R.L. a solicitat, în contradictoriu cu pârâta AUTORITATEA NAȚIONALĂ A VĂMILOR, Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale, M.E.F. A.N.A.F. anularea procesului verbal de control ulterior al ANV DSAOV și a deciziei pentru regularizarea situației privind obligațiile suplimentare nr. X/SAFV/31.X 2008, astfel cum au fost modificate, prin decizia nr. 103/31.03.2008 emisă de A.N.A.F.

În subsidiar, reclamanta a solicitat reducerea sumei de plată stabilite în sarcina sa, reprezentând accesorii aplicate cu nerespectarea legii în cuantum de X lei și reducerea sumei de plată stabilite în sarcina sa, calculate în baza unor declarații vamale de import care se referă la alte produse decât cele ce au făcut obiectul controlului vamal ulterior, fie nu există în evidența reclamantei, în cuantum de X lei.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în perioada 1.x.2007-31.x.2008 s-a desfășurat un control având ca obiect verificarea corectitudinii încadrării tarifare pentru produsele denumite generic „cacao granule, cu adaos de zahăr și vitamine - Brumi”, produse ce au fost importate în perioada 1.x.2003-31.x.2006 și care au fost încadrate prin declarațiile vamale la codul tarifar 1806.10.20.

În raport de acest cod tarifar au fost stabilite și încasate toate drepturile vamale.

În urma controlului s-a stabilit prin procesul verbal atacat și decizia de regularizare că produsele sus indicate au fost încadrate în mod eronat la codul tarifar 1806.10.20, codul tarifar corect fiind 180(3.90.70).

A mai arătat reclamanta că a formulat contestație împotriva procesului verbal de control și a deciziei pentru regularizarea situației, iar prin Decizia nr. 103 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF a admis în parte contestația.

Reclamanta a invocat faptul că a intervenit prescripția dreptului de modificare a declarațiilor vamale deoarece potrivit art. 221 alin. 3 din Codul Vamal Comunitar termenul de prescripție este de 3 ani de la data la care a luat naștere datoria vamală.

Trebuia aplicată legislația comunitară față de prevederile art. 100 din Legea nr. 86/2006.

Prin Decizia nr. 103 A.N.A.F. a constatat că sunt prescrise doar drepturile vamale aferente perioadei 1.x.2003-31.x.2003.

S-a mai arătat că a fost calculată eronat datoria vamală deoarece au fost luate în calcul alte produse (cacao "Aro", "Van", "Decomoreno" sau ciocolata caldă "La Festa").

S-a cuștii"ut că reclamanta a încadrat corect produsele în Tariful Vamal de import, iar aplicarea majorărilor este lipsită de temei legal, iar reclamanta nu are nici o culpa pentru neplata diferenței de taxe vamale stabilite prin decizia pentru regularizarea situației.

Prin întâmpinarea formulată, pârâta Agenția Națională a Vănilor, a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca nefondată.

La termenul din 10 x 2008 instanța a pus în discuție părților oportunitatea introducerii în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și, față de precizarea reclamantei a introdus în cauză în calitate de pârâtă pe aceasta.

La 31.x.2008, pârâta Agenția Națională a Vănilor ( ANV) a invocat excepția inadmisibilității acțiunii arătând că reclamanta nu a înțeles să atace Decizia nr. 103/31.03.2008 a ANAF ci numai procesul verbal de control și decizia de regularizare a situației privind obligațiile suplimentare stabilite de controlul vamal.

La data de 5.x.2008, prin întâmpinarea formulată, pârâta ANAF a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca nefondată, iar cu privire la capătul de cerere privind calcularea eronată a datoriei vamale, a arătat că acest capăt de cerere este inadmisibil întrucât, reclamanta nu a înțeles să invoce pe calea contestației și aspectele ce țin de calculul eronat al datoriei vamale, nefiind îndeplinită procedura prealabilă.

Curtea de Apel București - Secția a VUI-a Contencios Administrativ și Fiscal, prin sentința civilă nr. 769 din 25 x 2009, a respins excepția inadmisibilității invocată de pârâta Autoritatea Națională a Vănilor, a admis excepția inadmisibilității capătului 3 de cerere invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală, și, pe cale de consecință a respins acest capăt de cerere ca inadmisibil. Totodată, a respins, în rest, acțiunea reclamantei S.C. XX ROMÂNIA S.R.L., în contradictoriu cu pârâta AUTORITATEA NAȚIONALĂ A VĂMILOR-Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale și Agenția Națională de Administrare Fiscală, ca neîntemeiată.

Pentru a se pronunța astfel, prima instanța a reținut, așa cum reiese din considerentele sentinței, următoarele: în ceea ce privește excepția inadmisibilității acțiunii invocate de pârâta A.N.V. a arătat că, deși reclamanta în petitul acțiunii nu a invocat expres ca solicită și anularea deciziei nr. 103/31.03.2008 emisa de ANAF DGSC, totuși din formularea

petitului acțiunii reiese ca în fapt reclamanta a contestat și decizia nr. 103/2008, deoarece a solicitat anularea procesului verbal de control ulterior nr. X/SAFV/31.01.2008 a ANV și Decizia pentru Regularizarea Situației privind obligațiile suplimentare nr. X/SAFV/31.01.2008 astfel cum au fost modificate prin decizia nr. 103/2008 a ANAF.

Așadar, arată instanța nu se poate susține că reclamanta nu a avut în vedere și contestarea deciziei ANAF, deoarece aceasta a menținut în parte actele contestate expres de reclamanta în acțiunea sa și a respins-o ca atare.

În ceea ce privește excepția inadmisibilității a capătului 3 de cerere, respectiv cel prin care se solicită reducerea sumei de<sup>1</sup> plată, ca urmare a faptului că sumele calculate se referă la alte produse decât cele care au făcut obiectul controlului vamal ulterior, fie că nu există în evidența reclamantei, instanța a reținut că această excepție este întemeiată.

S-a reținut că în contestația înregistrată sub nr. X/11.02.2008 la ANAF - ANV, reclamanta nu a adus nici o critică a procesului verbal de control și deciziei contestate sub aspectul că s-ar fi calculat greșit drepturile vamale și accesoriile pentru produse ce nu au făcut obiectul controlului sau pentru produse din declarații vamale ce nu există în evidențele reclamantei.

Prin urmare, neformularea unei contestații la organele fiscale care să vizeze și aceste aspecte a calculului eronat al datoriei vamale pentru motivele indicate la capătul 3 din acțiune, echivalează cu lipsa procedurii prealabile.

Acesta este motivul pentru care nici Decizia nr. 103/31.03.2008 a ANAF nici nu a analizat aspectele sus indicate.

Mai arată instanța că reclamanta nu a îndeplinit astfel procedura prealabilă prevăzută de art. 205-218 Cod procedură fiscală și art. 7 din Legea nr. 554/2004, în privința cuantumului datoriei vamale sub aspectul că s-ar fi calculat eronat datoria vamală prin luarea în considerare și a altor produse sau a unor declarații vamale ce nu există în evidența reclamantei.

Pe fondul cauzei, prima instanță a reținut următoarele:

Actele atacate nu sunt nelegale deoarece ar fi intervenit prescripția dreptului de modificare a declarațiilor vamale în baza dispozițiilor art. 221 alin. 3 din Codul Vamal Comunitar (Regulamentul Consiliului CEE nr. 2913/92).

Contrar opiniei instanței care a pronunțat sentința civilă depusă ca practică judiciară de către reclamantă la 3.02.2009, instanța a apreciat că normele comunitare nu sunt aplicabile în cauză deoarece nu vizează operațiuni vamale care s-au născut după aderarea României la Uniunea Europeană, sau care ar fi fost în curs de desfășurare la momentul aderării.

Astfel, importul mărfurilor care au făcut obiectul controlului și la care se referă procesul verbal de control ulterior și decizia de regularizare a situației contestate, s-a făcut în perioada 2003-2005 (a se vedea susținerile reclamantei din acțiune și anexa 3 la procesul verbal contestat -

filele 19-25 din dosar, precum și declarațiile vamale aflate la dosar), perioadă anterioară aderării României la Uniunea Europeană la 1.01.2007.

Așadar, legislația aplicabilă în cauză nu poate fi decât legislația internă pentru a respecta principiul constituțional și legal prevăzut de art. 15 al. 2 din Constituția României și art. 1 din codul civil, acela al neretroactivității legii.

Dacă un termen de prescripție a început să curgă în perioada 2003-2005, atunci se are în vedere termenul de prescripție existent la acea dată și nu un altul care se aplică numai situațiilor și operațiunilor juridice intervenite în cazul de față după 1.01.2007.

Termenul de prescripție privește un drept al organelor vamale de a constata datorii vamale în urma unui control ulterior și nu introducerea unei acțiuni.

Prin urmare, nu se poate reține că a intervenit prescripția dreptului organelor vamale de a constata datorii vamale rezultând din operațiuni vamale derulate anterior aderării României la UE și pentru care nu pot fi aplicabile dispozițiile Codului Vamal Comunitar.

În caz contrar s-ar putea ajunge la situația aberantă ca în cazul unor controale vamale ulterioare datei de 1.01.2007 pentru operațiuni vamale anterioare acestei date, dar controale efectuate chiar în termenul de prescripție prevăzut de art. 221 alin. 3 din Codul Vamal Comunitar organele vamale să aplice legislația comunitară și astfel legea să fie aplicată retroactiv la situații și operațiuni ce au fost încheiate ulterior intrării sale în vigoare.

În privința încadrării tarifare, din toate actele normative incidente, respectiv Tarifal vamal de import al României (formele în vigoare în perioada 2003-2006) reiese că grupa 1806.10, din care face parte codul tarifar 1806.10.20 m este intitulată "pudra de cacao, cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori".

Din actele de la filele 91 și 93 depuse de reclamanta și din cele aflate la filele 399 și următoarele reiese că nu poate fi vorba despre pudra de cacao deoarece din specificațiile produsului este vorba despre granule și nu pulbere.

Pe de altă parte adaosul nu este numai din zahăr și alți îndulcitori ci cuprinde vitamine, lecitină, calciu etc, ori din observarea tuturor pozițiilor tarifare din grupa 1806.10 se observă că singurul adaos al acestor produse era din zahăr sau alți îndulcitori.

Astfel destinația produsului pentru băuturi era mai mult decât certă și neechivocă.

În ceea ce privește majorările de întârziere, în mod corect organele vamale și ANAF au arătat că, potrivit art. 119 și 122 din O.G. nr. 92/2003, accesoriile se calculează începând cu ziua următoare scadente acestora până la data stingerii diferențelor.

Ziua următoare scadenței este cea în care mărfurile au fost importate potrivit dispozițiilor art. 223 și următoarele din Legea nr. 86/2006 și art. 141 și următoarele din Legea nr. 141/1997.

Prevederile art. 111 alin. 2 Cod procedură fiscală nu sunt incidente în ceea ce privește modul de calcul al majorărilor de întârziere și nu modifică scadența datoriilor vamale, textul referindu-se doar la termenul de plată al diferențelor de obligații fiscale principale și accesorii.

Împotriva acestei hotărâri, în termen legal, a formulat recurs S.C. XX ROMÂNIA S.R.L. solicitând casarea sentinței recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare la prima instanță.

În motivarea recursului, reclamanta a arătat, în esență, următoarele:

Prima instanță a admis eronat excepția inadmisibilității capătului 3 din cererea de chemare în judecată, prin care s-a solicitat exonerarea de la plata sumei de X lei reprezentând obligații vamale care fuseseră calculate pe baza unor declarații vamale de import care fie se refereau la alte produse decât cele ce au făcut obiectul controlului vamal ulterior, fie nu existau.

Prin contestația depusă în faza procedurii prealabile, reclamanta a solicitat anularea în totalitate a procesului verbal de control și a deciziei de regularizare, astfel încât critica referitoare la sumei de X lei nu reprezintă o cerere nouă, ci o critică suplimentară adusă deciziei de regularizare.

Calea de atac exercitată împotriva deciziei nr. 103/31 martie 2008 este o cale de atac devolutivă, instanța putând analiza cauza sub toate aspectele, iar părțile se vor putea folosi de motive de g parare și de dovezi noi, altele decât cele invocate în prima instanță (în speță, în cadrul procedurii administrative prealabile).

Prima instanță a respins în mod greșit critica vizând emiterea deciziei de regularizare după împlinirea termenul legal de prescripție, reținând că ar trebui aplicat termenul de prescripție reglementat de Codul vamal, în vigoare la data realizării importurilor. În res litate, conform art. 249 din Tratatul instituind Comunitatea Europeană, regulamentele comunitare sunt de imediată aplicare, prin urmare, dispozițiile Codului Vamal Comunitar, care instituie un termen de prescripție de 3 ani, trebuie aplicate cu prioritate față de prevederile art. 100 alin. 1 din Legea nr. 86/2006 (care prevăd cu termen de prescripție de 5 ani). În cazul în care legea nouă (în speță, Codul Vamal Comunitar) scurtează termenul de prescripție care era în curs la momentul intrării respectivei legi în vigoare, se va aplica noul termen, pentru că legea nouă neatingând nici o situație juridică definitivă, nu este împiedicată în forța sa obligatorie imediată.

În ceea ce privește încadrarea produselor în Tariful vamal de import, prima instanță a soluționat cauza fără a face nici o referire la regulile generale pentru interpretarea Sistemului armonizat de denumire și codificare a mărfurilor. Din perspectivă tehnică, „pulbere”, conformă Dicționarului Explicativ al Limbii Române, reprezintă un material solid transformat în particule (sau granule) mici și fine, praf pudră, astfel că rezultă fără dubiu că produsele importate nu se pot prezenta altfel decât sub formă de granule care împreună alcătuiesc o pudră de cacao, iar argumentația instanței că nu poate fi vorba de pudră de cacao deoarece din specificațiile produsului este vorba de granule, apare ca lipsită de logică. În ceea ce privește așa-zisul „adaos” trebuie subliniat că pudra de cacao conține în mod natural o serie de ingrediente (substanțe chimice) precum magneziu, fier, vitamina B 12, vitamina C, antioxidanți, or, pe raționamentul din hotărârea recurată, ar fi imposibil de încadrat oricare tip de cacao la poziția tarifară 1806.10.20, datorită conținutului chimic natural al acestui tip de produs, iar în ceea ce privește destinația produsului este de remarcat că pudra de cacao este folosită la fabricarea băuturilor ca oricare alt preparat din sau pe bază de cacao.

Din punct de vedere juridic, încadrarea mărfurilor în Tariful vamal de import se realizează cu respectarea regulilor generale pentru interpretarea Sistemului armonizat de denumire și codificare a mărfurilor (anexă la Legea nr. 98/1996).

În realitate, încadrarea tarifară a Produselor la subpoziția 1806.10 - „Pudră de cacao, cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori, cod tarifar 1806.10.20 (subpoziția cu două liniuțe) - Cu un conținut de zaharoză de minimum 5%, dar sub 65% din greutate (inclusiv zahăr invertit calculat în zaharoză), sau izoglucoză calculată în zaharoză” este cea corectă, iar nu încadrarea stabilită prin Procesul-verbal de control și anume, subpoziția 1806.90 - „Altele”, cod tarifar 1806.90.70 - „Preparate conținând cacao, pentru băuturi”.

Într-adevăr, conform dispozițiilor Regulii nr. 6 prevăzute în Regulile Generale pentru Interpretarea Sistemului Armonizat „încadrarea mărfurilor în subpozițiile unei poziții se efectuează, în mod legal, prin respectarea Armenilor acelor subpoziții și ale no-telor de subpoziții, cu care se afla în relație și cu respectarea regulilor de mai sus, înțelegând prin aceasta că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel”. De asemenea, Notele Explicative ale Regulilor Generale pentru Interpretarea Sistemului Armonizat prevăd pentru aplicarea Regulii nr. 6 că „atunci când alegerea subpoziției cu o liniuță a fost făcută, atunci și numai atunci, se ia în considerare textul subpozițiilor cu două liniuțe pentru a determina care dintre aceste subpoziții trebuie reținută”.

În virtutea regulilor de interpretare menționate mai sus, rezultă că nu

se poate face o comparație în vederea încadrării tarifare între subpoziția

8

1806.10 - „Pudră de cacao, cu adaos de zahăr sau ia Iți îndulcitori” și subpoziția cu două liniițe 1806.90.70 - „Preparate conținând cacao, pentru băuturi”, așa cum greșit sugerează prima instanță, deoarece acestea nu se află pe același nivel.

Conform Regulii nr. 6 citate mai sus, nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel și anume: (i) subpoziția 1806.10 și (ii) subpoziția 1806.90 - „Altele”.

Prin compararea acestor două subpoziții rezultă fără îndoială că încadrarea tarifară efectuată prin declarațiile vamale de către X este cea corectă, subpoziția 1806.10 („pudră de cacao cu adaos de zahăr și alți îndulcitori”) corespunzând în totalitate caracteristicilor și compoziției Produselor, anume pudră de cacao (16,5%), zahăr rafinat (63,5%), glucoza (19%), altele - vitamine, calciu, sare, lecitină (1%), ofeind descrierea cea mai precisă și completă.

Aceasta încadrare este conformă și cu Regula nr. 3 a) care prevede că „poziția cea mai specifică are prioritate față de pozițiile cu un conținut mai generat”. Metoda de clasificare formulată de Regula nr. 3 a) stabilește că poziția cea mai specifică trebuie să aibă prioritate asupra pozițiilor cu un conținut mai general, iar Notele Explicative ale Regulilor Generale pentru Interpretarea Sistemului Armonizat prevăd că o poziție care denumește un anumit articol este mai specifică decât cea care indică o familie de articole și că „trebuie considerată mai specifică, poziția care identifică mai clar marfa considerată, urmând o descriere mai precisă și completă”.

Or, este evident că poziția purtând denumirea pudră de cacao, cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori” (selectată de subscrisa) este mai specifică, identificând mai clar Produsele (anume cacao granule, cu adaos de zahăr și vitamine) decât poziția denumită „Altele”.

Decizia 103 realizează în mod greșit o comparație între pozițiile 1806.90.70 și 1806.10.20, ignorând aplicarea coroborată a prevederilor Regulii nr. 6 și ale Regulii nr. 3. De altfel, Decizia 103 se bazează numai pe o adresă a organelor vamale, în care se precizează că aplicarea Regulii nr. 3 nu poate fi reținută. Această afirmație este contrazisă chiar în cuprinsul Deciziei 103, care face o aplicare a Regulii nr. 3 atunci când se consideră că poziția 1806.90.70 este mai specifică ca poziția 1806.10.20 (deși după cum am demonstrat aceste poziții nu trebuie comparate direct).

În plus față de cele precizate mai sus, încadrarea corectă efectuată de către X la poziția 1806.10.20 este dovedită și de practica altor autorități vamale din comunitatea europeană. Astfel, autoritățile din Germania au considerat corectă încadrarea Produselor la codul tarifar 1806.10.20, luând în considerare și posibilitățile multiple de utilizare a Produselor (Anexa 3) (decorarea de prăjituri, înghețate și budinci sau adaos de Cappucino și alte



deserturi).<sup>9</sup>

Prima instanță a făcut, de asemenea, o interpretare greșită în ceea ce privește majorările de întârziere, reținând că trebuie calculate începând cu ziua următoare realizării importurilor și că plata majorărilor nu este condiționată de existența culpei.

În realitate, din interpretarea prevederilor art. 45 Cod procedură fiscală rezultă că majorările de întârziere nu pot fi calculate retroactiv, cu numai de la data expirării termenului de plată prevăzut în comunicare.

Potrivit unui principiu fundamental de drept nu poate fi aplicată o sancțiune (așa cum sunt majorările de întârziere) în absența culpei.

În speță, lipsa culpei reclamantei este evidentă, deoarece aceasta a achitat la momentul depunerii declarațiilor vamale taxele datorate, astfel că nu i se poate imputa pasivitatea organelor de control.

Declarațiile vamale depuse de reclamantă au fost acceptate de autoritățile vamale, care au acordat liberul ie vamă fiind pe deplin informate despre compoziția și caracteristicile produselor importate, precum și despre încadrarea tarifară aleasă, prin urmare, se dispunea de toate elementele necesare pentru verificare încadrării tarifare încă de la momentul întocmirii declarațiilor vamale. Art. 1130 alin. 3 din Codul Vamal dau dreptul autorității vamale să ia măsuri pentru regularizarea situației doar în cazurile în care după controlul ulterior rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor date inexacte sau incomplete, or, reclamanta nu a oferit niciodată astfel de informații, întotdeauna prezentându-se întocmai conținutul produselor importate.

Recursul este nefondat.

Prima instanță a admis corect excepția inadmisibilității capătului 3 din cererea de chemare în judecată, prin care s-a solicitat exonerarea de la plata sumei de X lei.

Art. 7 din Legea contenciosului administrativ reglementează o procedură extrajudiciară în cadrul căreia cel ce se consideră vătămat într-un drept sau într-un interes legitim printr-un act administrativ, anterior sesizării instanței de judecată, se adresează emitentului actului solicitându-i retractarea sau reformarea acestuia, parcurgerea procedurii reprezentând o condiție de admisibilitate a acțiunii în contencios administrativ.

În termenii art. 7 alin. 1 din Legea nr. 554/2004 procedura administrativă prealabilă este descrisă astfel:

„Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său sau într-un interes legitim, printr-un act administrativ unilateral, trebuie să solicite autorității publice emitente, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia. Plângerea se

poate adresa în egală măsură organului ierarhic superior, dacă acesta există".

Având ca reper textul de lege precitat rezultă neechivoc că trebuie să existe identitate deplină între cererile formulate în reclamația administrativă și cele din acțiunea în contencios administrativ, altfel prevederile ce reglementează procedura administrativă vă prealabilă ar fi lipsite de efecte juridice. Evident nu este vorba de criticile formulate la adresa actului administrativ contestat, ci de ceea ce se solicită emitentului său, pe de o parte și ceea ce se solicită instanței de judecată, pe de altă parte. Cu siguranță că prin acțiunea în contencios administrativ se pot formula și critici noi la adresa actelor contestate ori critici diferite de cele din reclamația administrativă, în totalitate, ce vizează demonstrarea vătămării reclamantului, în condițiile descrise în art. 1 din Legea nr. 554/2004, iar părțile pot utiliza mijloace de apărare și dovezi noi despre care să nu se fi făcut vorbire în reclamația administrativă (în speță, contestația la care se referă art. 205 alin. 1 Cod procedură fiscală), însă în cauza de față nu este vorba de această ipoteză, după cum se susține în motivele de recurs. În realitate, contestarea de către reclamantă a sumei de 301.319, direct prin acțiune, reprezintă o cerere nouă care nu a fost formulată și în procedura administrativă prealabilă în condițiile în care procesul verbal de control nu a fost atacat pentru nelegalitate și în privința obligării reclamantei la plata sumei amintite, în baza art. 205 alin. 1 din Codul de procedură civilă.

În privința prescripției dreptului organelor vamale de a recalcula datoria vamală, prima instanță a respins în mod corect excepția invocată de reclamantă.

Chestiunea care se cere a fi lămurită este aceea de a stabili care este legislația aplicabilă în cazul în care organele vamale au exercitat controlul ulterior și au modificat declarațiile vamale luând măsuri de recuperare a datoriei vamale în cazul în care datoria vamală a luat naștere înainte de data aderării României la Uniunea Europeană.

În speță, importurile în discuție au fost efectuate în perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2006, reclamanta susținând că drepturile autorităților vamale de a efectua controlul vamal ulterior s-a prescris. Conform reclamantei, în condițiile în care prin art. 249 din Tratatul instituind Comunitatea Europeană se stipulează principiul aplicării imediate a dreptului comunitar și principiul superiorității acestuia față de dreptul intern, dispozițiile Codului Vamal Comunitar (care instituie un drept de prescripție de 3 ani, mai scurt decât cel de 5 ani din legislația internă) trebuie aplicate cu prioritate față de prevederile art. 100 alin. 1 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României. În cazul în care legea nouă scurtează termenul de prescripție, apreciază reclamanta, se

aplică noul termen pentru că legea nouă neatingând nici o situație juridică definitivă, nu este împiedicată, în forța sa obligatorie imediată.

Susținerea reclamantei în sensul că ar fi intervenit prescripția este eronată, în alin. 19 din anexa 5 la Protocolul de adresare, parte Tratatului de Aderare a României la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr. 157/2005, precizându-se că, dacă datoria vamală a luat naștere înainte de data aderării, recuperarea se efectuează în condițiile în vigoare în noul stat membru interesat înainte de aderare, de către acesta și în favoarea acestuia".

Este vorba așadar, de o excepție de la regula potrivit căreia pentru statele noi membre recuperarea se efectuează în condițiile legislației comunitare, măsura fiind una tranzitorie.

Este cert că declarațiile vamale au fost întocmite și depuse în perioada cuprinsă între 2003-2006, așadar înainte de aderare, astfel că sunt pe deplin aplicabile dispozițiile art. 100 alin. 1 din Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al României, în baza căror a „Autoritatea vamală are dreptul ca, din oficiu sau la solicitarea declarantului, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să modifice declarația vamală, pe de o parte, iar pe de alta, în baza art. 19 din anexa 5 la Protocolul de aderare, datoria vamală să fie recuperată în condițiile prescrise în legislația națională înainte de aderare.

De asemenea soluția instanței de fond în ceea ce privește încadrarea produselor în Tariful vamal de import este corectă, criticile formulate în recurs de reclamantă urmând a nu fi primite.

Reclamanta, cu toate că apelează la Dicționarul Explicativ al Limbii Române, face o interpretare greșită a înțelesului noțiunilor de pudră și granule, omițând a observa că același dicționar distinge clar între noțiunile amintite, pudra fiind definită ca o pulbere fină, iar granulele ca particule mici, asemănătoare cu un grăunte, diferența fiind așadar evidentă.

În privința argumentației din recurs cu privire la adaosuri, este și aceasta eronată. În mod evident adaosurile despre care se reține că intră în compoziția produsului importat de reclamantă („cacao granule, cu adaos de zahăr și vitamine - Brumi") nu sunt: ingrediente care intră în mod natural în compoziția produsului cacao, ci este vorba de substanțe adăugate (zahăr, lecitină, sare, aromă sintetică, etil vanilină, complex de vitamine) ingredientului principal - cacao -, eidaosuri care, după cum se poate observa nu se limitează la zahăr și alți îndulcitori.

În ceea ce privește aplicarea regulilor generale pentru interpretarea sistemului armonizat, susținerile reclamantei sunt, de asemenea, nefondate.

Așa cum au stabilit autoritățile vamale cu ocazia controlului ulterior, încadrarea tarifară a produsului denumit „Brumi Instant cacao

+ 10 vitamine" este la poziția 1806 90 70, prin aplicarea regulilor 1 și 6 pentru interpretarea sistemului armonizat.

Astfel, regula 1 prevede că: „Enunțul titlurilor secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor este considerat ca fiind vând numai o valoare indicativă, încadrarea mărfii considerându-se legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole și atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note, [...]"

Regula 6 are următorul conținut: „încadrarea mărfurilor în subpozițiile unei poziții se efectuează, în mod legi, prin respectarea termenilor acelor subpoziții și ale notelor de subpoziții, cu care se află în relație și cu respectarea regulilor de mai sus, înțelegând prin aceasta că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel. În sensul acestei reguli, se utilizează și notele de secțiuni și capitole corespunzătoare, cu excepția cazului în care conțin dispoziții contrare".

Prin aplicarea acestor reguli, pentru determinarea subpoziției din cadrul poziției 1806, organele vamale au comparat corect numai subpozițiile aflate pe același nivel din cadrul poziției 1806, în funcție de numărul de liniuțe. Astfel, la nivel de o liniuță, în cadrul poziției 1806 s-au comparat subpozițiile 1806.10, 1806.20 și 1806.90.

Cum produsul în discuție conține și alte ingrediente decât zahăr și îndulcitori, nu poate fi încadrat la poziția 1806.10 (cacao, cu adaos de zahăr sau alți îndulcitori), încadrarea corectă fiind, la nivel de subpoziție cu o liniuță la 1806.90 - Altele -, pentru că nu poate fi încadrat nici la 1806.20.

Așadar, încadrarea tarifară la poziția 1806.90.70 este mai specifică decât încadrarea la care se referă reclamanta - 1806.10.20 - „, au un conținut de zaharoză de minimum 5% dar sub 65% din greutate, inclusiv invertit calculat în zaharoză sau izoglucoză calculată în zaharoză".

Regula nr. 3 la care se referă reclamanta, nu este incidentă în cauză, aceasta aplicându-se doar în ipoteza în care produsul importat ar putea fi încadrat la două sau mai multe poziții, or, prin aplicarea regulilor 1 și 6, în speță, a fost posibilă încadrarea tarifară la poziția 1806.90.70

Nici critica privind majorările de întârziere nu poate fi primită.

Pentru declarațiile vamale depuse în perioada 1 X 2003-27 X 2004, majorările de întârziere se datorează în baza art. 61 alin. 3 din Legea nr. 141/1997, în vigoare în perioada respectivă, calculată după expirarea termenului de plată de 7 zile de la data comunicării acestor diferențe și până la achitarea datoriei vamale.

în ceea ce privește declarațiile vamale depuse după data de 28 mai 2004, sunt incidente prevederile art. 119 și 120 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora accesoriile pentru diferențele vamale se calculează începând cu ziua următoare scadenței acestora.

în mod evident culpa pentru greșita încadrare a produsului importat de reclamantă aparține acesteia, declarațiile vamale fiind întocmite și depuse la respectiva societate comercială. Obținerea liberului de vamă nu transferă răspunderea de la reclamantă la autoritățile vamale, încadrarea tarifară greșită aparținând în exclusivitate reclamantei, autoritatea vamală având dreptul de a modifica declarațiile vamale în exercitarea dreptului de control ulterior.

Art. 100 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, invocat de reclamantă, nu este incident în speță, textul referindu-se la ipoteza în care se descoperă că regimul vamal a fost stabilit pe baza unor informații inexacte sau incomplete, după controlul ulterior, or în cauză modificarea declarațiilor vamale a fost dispusă în timpul controlului ulterior.

Față de cele ce preced, înalta Curte, potrivit art. 312 Cod procedură civilă, va respinge ca nefondat recursul declarat de reclamantă.

PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN  
NUMELE LEGII  
DECIDE:

Respinge recursul declarat de reclamanta S.C. XX România S.R.L XX,  
împotriva sentinței civile nr.X din 25 X 2009 a Curții de Apel X - Secția a  
- VUI-a Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondat. Irevocabilă.  
Pronunțată în ședință publică, astăzi 26 X 2010.

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR^

MAGISTRAT ASISTENT,