

ROMANIA
CURTEA DE APEL SUCEAVA
SECȚIA COMERCIALĂ, CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
DECIZIA NR.3593

Ședința publică de la 4 octombrie 2011

Președinte
Judecător
Judecător
Grefier

La ordine pronunțarea asupra recursurilor declarate de pârâtele **Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava**, cu sediul în municipiul Suceava, județul Suceava și **Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava**, cu sediul în municipiul Suceava, județul Suceava, împotriva sentinței nr. _____ din _____ a Tribunalului Suceava – secția comercială, contencios administrativ și fiscal (dosar nr. _____ intimată fiind SC SA Gura Humorului.

Dezbaterile asupra recursurilor au avut loc în ședința publică de la _____, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta hotărâre și când din lipsă de timp pentru deliberare pronunțarea s-a amânat pentru data de _____ După deliberare,

CURTEA .

Asupra recursurilor de față, constată:

Prin cererea adresată acestei instanțe la data de _____ și înregistrată sub nr. _____ reclamanta SC „ _____ ” SA GURA

HUMORULUI a chemat în judecată **Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava și Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava**, solicitând anularea deciziei nr. _____ din data de _____ emisă de D.G.F.P. Suceava, precum și raportul de inspecție fiscală parțială nr. _____ decizia de impunere nr. _____ din data de _____ emise de DJAOV Suceava. Solicită cheltuieli de judecată.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că prin decizia de impunere nr. _____ din data de _____ s-a stabilit în sarcina acestei societăți obligația de plată a sumei totale de _____ lei, din care _____ lei reprezentând acciză pentru alcool etilic și _____ lei reprezintă majorări de întârziere aferentei accizei.

Decizia de impunere sus menționată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală parțială nr. _____, întocmit de DJAOV Suceava, prin care s-a stabilit că societatea a produs cantitatea totală de _____ băutură alcoolică tip afinată. Organele de inspecție fiscală au reținut că pentru cantitatea de băutură alcoolică sus menționată produsă de societate nu se poate face dovada provenienței dintr-un antrepozit fiscal pe tot circuitul economic și a introducerii sale în sistemul de accizare, consecința fiscală a acestei constatări constând în calculul și impunerea accizei în sumă totală de _____ lei, în conformitate cu disp. art. 162 lit. e Cod fiscal și pet. 1 alin. 1 lit. c din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art. 162 cod fiscal. De asemenea, s-a reținut că acciza astfel calculată a devenit exigibilă conform art. 192 alin. 1,2, art. 166 alin. 1 lit. b, e Cod fiscal în momentul eliberării pentru consum, motiv pentru care au fost calculate majorări de întârziere corespunzătoare perioadei 4 ianuarie 2007-16 aprilie 2010, în sumă totală de _____ lei.

Decizie 73/2010
 Apel 52/2010

237

Prin decizia nr. _____ din _____, emisă de DGFP Suceava, contestația administrativă formulată împotriva raportului de inspecție fiscală parțială și a deciziei de impunere a fost respinsă ca neîntemeiată. Pentru a hotărî în acest sens, organul de soluționare a contestației a reținut în esență că societatea a produs băutura alcoolică tip afinată prin prelucrarea alcoolului etilic în magazia proprie, fără a deține autorizație de antrepozit fiscal, că băutura respectivă reprezintă un produs accizabil în sensul art. 162 lit. e cod fiscal, că prepararea băuturii în discuție constituie fapt generator al obligației de plată a accizei și că această obligație a devenit exigibilă odată cu producerea sau deținerea bunului înafara regimului suspensiv. În ceea ce privește baza de impunere, s-a reținut că aceasta a fost determinată de organele de control conform art. 67 cod procedură fiscală, pe baza datelor din evidența noastră contabilă, iar referitor la majorările de întârziere s-a apreciat că acestea au fost legal calculate în raport de momentul la care acciza a devenit exigibilă.

Consideră că atât raportul de inspecție fiscală parțială și decizia de impunere, cât și decizia prin care a fost respinsă contestația administrativă prealabilă sunt nelegale și netemeinice, deoarece societatea nu are calitatea de subiect al raportului juridic fiscal privind plata accizelor.

În cazul persoanelor care produc sau dețin bunuri accizabile în afara regimului de antrepozit fiscal autorizat, răspunderea acestora pentru încălcarea dispozițiilor legale referitoare la regimul accizelor nu poate fi de natură fiscală, ci este o răspundere exclusiv contravențională, concretizată în aplicarea sancțiunilor contravenționale și în măsura de confiscare a bunurilor sau sumelor obținute din vânzarea acestora conform art. art. 220 alin. 1 lit. a și art. 220 alin. 2 lit. a Cod procedură fiscală. Această soluție este justificată de faptul că, odată cu confiscarea produselor accizabile deținute în mod ilegal, organele fiscale pot proceda la valorificarea acestora conform OG 14/2007, prețul de valorificare acoperind prejudiciul cauzat bugetului de stat prin neplata accizelor.

Prin urmare, din moment ce obiectul impunerii (bunul accizabil) este confiscat ca fiind ilegal produs sau deținut, nu se justifică și calculul accizei pentru bunul confiscat întrucât un agent economic nu poate fi în același timp și plătitor de accize în calitate de producător sau deținător legal al produselor accizabile, dar și deținător ilegal de astfel de produse. În sensul celor arătate, prin decizia nr. _____/2002 a ÎCCJ s-a reținut că sumele confiscate ca urmare a săvârșirii unor contravenții nu pot fi supuse, concomitent, regimului de confiscare și regimului de impozitare, această soluție fiind aplicabilă, pentru identitate de rațiune, în cazul în care obiectul confiscării l-au constituit bunuri deținute ilegal.

Față de cele arătate, având în vedere faptul că în speță, prin procesul verbal de contravenție nr. _____ și adeverința de reținere nr. _____, _____ a fost confiscată cantitatea totală de _____ bătură alcoolică tip afinată aflată în stocul societății la acea dată, consideră că în mod nelegal a fost stabilită în sarcina acesteia obligația de plată a accizei aferente produselor confiscate.

În subsidiar, în măsura în care se va reține că acciza este datorată inclusiv pentru produsele ce au format obiectul confiscării, măsurile dispuse de organele fiscale sunt nelegale deoarece pentru cantitatea de _____ l bătură alcoolică tip afinată produsă până la data de _____ a intervenit prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale.

Reclamanta a contestat inclusiv baza de impunere pentru calculul accizei, motivând că, potrivit Normelor metodologice de aplicare a art. 162 cod fiscal, pet. 1 lit. c, formula de calcul a accizei include și factorul C, care reprezintă concentrația alcoolică a produsului, exprimată în procente de volum.

Deși produsul alcoolic calificat ca fiind accizabil a fost ridicat de organele fiscale și a fost deținut de acestea încă de la data de _____ cu aproximativ 2 ani înainte de întocmirea raportului de inspecție fiscală, concentrația alcoolică a produsului nu a fost determinată prin măsurători efective, ci a fost estimată de organele fiscale ca fiind de 26,36% voi în raport de datele din procesele verbale de transformare, invocându-se disp. art. 67 alin. 1 cod procedură fiscală.

Pe de altă parte, în ceea ce privește acciza specifică, respectiv factorul K din formula de calcul prev. de pet. 1 lit. c din Normele metodologice de aplicare a art. 162 cod

fiscal, aceasta este diferențiată în anexa 1 la titlul VII în raport de capacitatea de producție, fiind, pentru anul 2007, de . euro/hl alcool pur pentru micile distilării cu o capacitate care nu depășește 10 hl/an și respectiv de 750 euro/hl alcool pur în celelalte cazuri. Potrivit raportului de inspecție fiscală, acciza unitară luată în calcul de organele de control a fost cea de 750 euro/hl alcool pur, prev. de pct. 5 din anexa 1 la titlul VII cu toate că în cauză era aplicabilă acciza unitară de 475 euro/hl alcool pur prev. de pct. 5.1 din aceeași anexă, întrucât societatea nu a produs niciodată o cantitate mai mare de 10 hl alcool pur / an, o asemenea împrejurare nefiind reținută și nici dovedită de organele fiscale.

În fine, învederează și faptul că organele fiscale au încălcat principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat, astfel cum sunt ele consacrate de disp. art. 5 și 6 cod procedură fiscală, principiile potrivit cărora aceste organe sunt „obligate să aplice unitar legislația fiscală, să urmărească stabilirea corectă a impozitelor și taxelor și să examineze în mod obiectiv starea de fapt, cu ocazia fiecărui control fiscal, îndrumând contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și documentelor ori de câte ori este cazul.

Prin întâmpinarea depusă la dosar, pârâta D.G.F.P. Suceava arată că în urma verificărilor efectuate la S.C. . .A., s-a constatat existența la vânzare și deținerea în magazia cu mărfuri aparținând societății a cantității de . litri băutură alcoolică fără banderole fiscale și fără documente legale de proveniență. Aceste băuturi au fost confiscate cu adeverința de reținere a bunurilor nr. . din data de .

Din verificările efectuate s-a constatat că societatea a produs cantitatea totală de . litri băutură alcoolică tip afinată, pentru care organele de control au constatat că nu se poate face dovada provenienței dintr-un antrepozit fiscal pe tot circuitul economic și nici că aceasta a fost introdusă în sistemul de accizare și au stabilit că datorează acciza aferentă. S-a constatat astfel că societatea a produs produse accizabile în afara regimului suspensiv și a deținut în afara regimului suspensiv produse accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare.

Organul de control fiscal a procedat la estimarea bazei de impunere și a stabilit suplimentar în sarcina societății accize în sumă totală de . lei. S-a motivat că produsele accizabile, deci și băuturile alcoolice, sunt supuse accizelor în momentul în care sunt produse pe teritoriul comunitar, iar exigibilitatea lor intervine în momentul în care acestea sunt eliberate pentru consum.

Conform art. 166 alin. 1 lit. b) și e) din Codul fiscal, producția de produse accizabile în afara regimului suspensiv, precum și orice deținere de produse accizabile în afara regimului suspensiv, care nu au fost introduse în sistemul de accizare se consideră eliberare pentru consum și prin urmare, sunt supuse accizării în acel moment.

Conform art. 203 din același act normativ, responsabilitatea marcării aparține antrepozitarilor autorizați sau operatorilor înregistrați.

Ori, în speța, organele de control au constatat faptul că respectivele produse nu erau marcate conform prevederilor legale, societatea verificată nefiind autorizată ca și antrepozitar fiscal.

Astfel, în situația în care acciza pentru un produs nu a fost plătită, acel produs accizabil nu poate fi deținut în afara antrepozitului fiscal. Pot fi deținute în afara antrepozitului fiscal, numai acele produse accizabile pentru care acciza a fost plătită și prin circuitul economic, se poate face dovada că provine de la un antrepozitar autorizat, de la un operator înregistrat, de la un operator neînregistrat sau de la un importator.

Având în vedere faptul că societatea a produs băutură alcoolică tip afinată prin prelucrarea alcoolului etilic, în magazia proprie și nu într-un antrepozit fiscal și fără a deține buletine de analiză și autorizație de antrepozitar autorizat, așa cum prevede Codul fiscal, rezultă că în mod legal organele de control au stabilit că petenta a produs produse accizabile în afara regimului suspensiv și a deținut în afara regimului suspensiv produse accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare.

Deoarece pentru aceste produse nu s-a putut face dovada că au provenit dintr-un antrepozit fiscal pe tot circuitul economic și faptul că au fost introduse în sistemul de accizare, rezultă că, în conformitate cu prevederile legale citate mai sus, societatea datorează bugetului de stat accizele aferente.

Pentru a determina acciza datorată, întrucât din documentele puse la dispoziție a rezultat că societatea a deținut cantitatea de . litri alcool etilic 87% din care a obținut . litri afinată, organul de

control a procedat la estimarea concentrației alcoolice și a stabilit o concentrație de 26,36 % voi. Dreptul organului de control de a proceda la estimare atunci când nu poate fi determinată baza de impunere, este prevăzut la art. 67 alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, corelat cu prevederile art. 64 din același act normativ.

Întrucât organul de control nu a putut determina baza de impunere, în mod legal a procedat la estimarea concentrației alcoolice a băuturii alcoolice tip afinată, având la bază documentele justificative și datele din evidența contabilă a contribuabilului, cantitatea de alcool etilic deținută de petentă și cantitatea de afinată obținută.

Referitor la susținerea reclamantei potrivit căreia aceeași instituție care a efectuat verificarea și a confiscat băutura alcoolică revine după doi ani și solicită și plata accizelor și a majorărilor aferente, face precizarea că organele vamale au dreptul de a efectua verificări asupra evidenței contabile a contribuabilului și de stabili debite în termen de 5 ani de la data la care a luat naștere obligația fiscală, așa cum rezultă din art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: *(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

Rezultă astfel că perioada supusă verificării de către organele vamale, respectiv anii s-a încadrat în prevederile legale ale art. 91 mai sus citat, deci organele de inspecție au respectat prevederile legale privind perioada pentru care se stabilesc debitele în sarcina contribuabilului.

De asemenea, deoarece reclamanta nu a fost verificată pe linie de accize în ultimii ani fiscali, în conformitate și cu prevederile art. 94 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, republicată, organele de inspecție fiscală au dreptul de a efectua: „(1)[...] verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora”.

Astfel, având în vedere pe de-o parte faptul că petenta a achiziționat și a deținut spre comercializare produse constând în băuturi alcoolice, pentru care nu deține documente legale și justificative prin care să facă dovada provenienței dintr-un antrepozit fiscal, iar pe de alta parte faptul că petenta nu a depus niciun document din care să rezulte că la data emiterii deciziei de impunere nr. pentru bunurile sale erau achitate accizele aferente, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală au calculat și au stabilit în sarcina societății accize pentru băuturi alcoolice.

Față de cele prezentate, solicită să se respingă acțiunea și să mențină ca legale și temeinice actele administrative atacate.

La data de pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași a depus concluzii scrise prin care solicită respingerea ca neîntemeiată a acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamantă și în consecință să se respingă și solicitarea privind acordarea cheltuielilor de judecată.

Tribunalul Suceava – secția comercială, contencios administrativ și fiscal prin sentința nr. din a admis acțiunea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava și Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava. A anulat Decizia nr. emisă de D.G.F.P Suceava -

A anulat obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de imputare nr. întocmită de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava - Activitatea de Inspecție Fiscală, emisă în baza raportului de Inspecție Fiscală Parțială nr. privind suma totală de lei.

S-a luat act că reclamanta a renunțat la cererea în cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, instanța a reținut următoarele:

În fapt, prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. încheiat la data de de către D.J.A.O.V. Suceava s-a reținut în sarcina reclamantei săvârșirea contravenției prev. la art. 220 alin.(1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, constând în deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, dispunându-se prin

Este necontestat în speță că, potrivit procesului verbal de transformare din , societatea a produs o cantitate de litri de afinată, având la bază o cantitate de litri alcool etilic 87%. Așadar pentru această cantitate, baza de impunere generatoare de accize s-a constituit, în conformitate cu art. 164 din Codul fiscal, în momentul producerii ei, adică anterior datei de 29.08.2004.

Având în vedere că dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale pentru cantitatea de i afinata s-a născut la data de 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2010, rezultă că referitor la această cantitate a intervenit prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, motiv pentru care titlul de creanță a fost nelegal emis.

În ce privește diferența de litri de afinată, potrivit procesului verbal de transformare din baza de impunere generatoare de accize s-a constituit în anul 2006, iar în ce privește diferența de litri afinată, reclamanta nu a făcut nicio dovadă a provenienței anterior anului 2004, astfel că referitor la aceste cantități obligațiile fiscale au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Referitor la estimarea bazei de impunere, susținerile reclamantei sunt, de asemenea, întemeiate. Dacă acciza pentru alcool etilic se calculează după formula $A=C \times K \times R \times Q/100$, unde A= cuantumul accizei, C= concentrația alcoolică exprimată în procente de volum, K=acciza specifică, în funcție de capacitatea de producție anuală, prevăzută la nr.crt.5 din anexa nr. 1 la titlul VII-Accize din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, R= cursul de schimb leu/euro și Q= cantitatea în hectolitri, în mod nejustificat la calculul accizelor s-a avut în vedere factorul K= 750 euro/hl alcool pur, deși nu s-a dovedit, nici în 2007, nici în 2008, că reclamanta a produs mai mult de 10 hl alcool anual și în condițiile în care, în cazul alcoolului produs de distileriile care nu depășesc capacitatea de 10 hl alcool pur/an, factorul K are valoarea de 450 euro. În atare situație, estimarea bazei de impunere s-a realizat cu nesocotirea disp. art. 67 din Codul de procedură fiscală, potrivit căreia estimarea bazei de impunere constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Împotriva acestei sentințe au declarat recurs de pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava și Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie.

În recursul său, **Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava a arătat următoarele:**

În urma verificărilor efectuate la SC SA, s-a constatat existența la vânzare și deținerea în magazia cu mărfuri aparținând societății a cantității de l băutură alcoolică fără banderole fiscale și fără documente legale de proveniență, care au fost confiscate.

Din verificările efectuate s-a constatat că societatea a produs cantitatea totală de l băutură alcoolică tip afinată, pentru care organele de control au constatat că nu se poate face dovada provenienței dintr-un antrepozit fiscal pe tot circuitul economic și nici că aceasta a fost introdusă în sistemul de accizare, stabilind că datorează acciza aferentă. S-a constatat deci că societatea a produs produse accizabile în afara regimului suspensiv și a deținut în afara regimului suspensiv produse accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare.

Procedând la estimarea bazei de impunere, organul de control a stabilit suplimentar în sarcina societății accize în sumă totală de lei.

Instanța a reținut că, având în vedere faptul că dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale pentru cantitatea de ' afinată s-a născut la data de 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2010, rezultă că referitor la această cantitate a intervenit prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, motivare ce nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

Chiar dacă societatea a produs cantitatea de l afinată la data de potrivit procesului verbal de transformare, înregistrarea în contabilitate a acestei cantități s-a efectuat abia în anul 2007, așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală menționate

același act confiscarea cantității de litri băutură alcoolică cu concentrație alcoolică necunoscută de tip „Afinată”.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. în s-a reținut în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de lei reprezentând accize pentru alcool etilic și majorări de întârziere în cuantum de lei, accizele și majorările fiind calculate pentru cantitatea totală de litri băutură alcoolică produsă de SC SA, pentru care aceasta nu a putut face dovada provenienței dintr-un antrepozit fiscal pe tot circuitul economic și introducerii în sistemul de accizare.

Din verificările efectuate s-a constatat că societatea a produs cantitatea totală de litri băutură alcoolică tip afinată, astfel:

-stocul inițial de băutură alcoolică tip „afinata casei” era, la data de 01.01.2007, conform balanței de gestiune-magazie emisă la , de litri;

-în luna martie 2007 a intrat în gestiune cantitatea de litri băutură alcoolică tip „afinata casei”, fiind înregistrată în balanța de gestiune-magazie din perioada 01.03.2007-04.04.2007, emisă la

-în luna februarie a intrat în gestiune cantitatea de litri băutură alcoolică tip „afinata casei”, fiind înregistrată în balanța de gestiune-magazie din perioada 01.02.2008-29.02.2008, emisă la

-în luna aprilie 2008 a intrat în gestiune cantitatea de litri băutură alcoolică tip „afinata casei”, fiind înregistrată în balanța de gestiune-magazie din perioada 01.04.2008-16.04.2008, emisă la

S-a mai constatat că, potrivit procesului verbal de transformare din societatea a produs o cantitate de litri de afinată, având la bază o cantitate de litri alcool etilic 87%, iar potrivit procesului verbal de transformare din 14.02.2006, reclamanta a produs litri de afinată, având la bază o cantitate de litri alcool etilic, fără a se dovedi că diferența de litri afinată provine dinaintea anului 2004.

Prevederile art. 163 lit. c) din Codul fiscal definesc antrepozitul ca fiind locul aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de titlul VII și de norme.

Tot astfel, antrepozitarul autorizat este definit în art. 163 lit. e) din același cod ca fiind "persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea fiscală competentă, în exercitarea activității acesteia, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile într-un antrepozit fiscal".

Potrivit Deciziei nr. LXI/2007 a ICCJ dată într-un recurs în interesul legii, dispozițiile art. 220 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, raportate la prevederile art. 221 alin. (2) din același cod, se interpretează în sensul că persoana care nu are calitatea de antrepozitar sau comerciant nu este subiect activ al contravenției de deținere în afara antrepozitului fiscal ori de comercializare a produselor accizabile supuse marcării, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false, potrivit titlului VII din Codul fiscal.

Prin urmare reclamanta, în calitate de comerciant, poate avea calitatea de subiect în raporturile de drept fiscal privitoare la accize.

Cu toate acestea, reclamanta nu datorează accizele stabilite de organele fiscale, pentru următoarele considerente:

Art. 23 din Codul de procedură fiscală prevede că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. În acest moment se naște și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Conform art. 91 din Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Rezultă foarte clar din dispozițiile legale citate faptul că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează. Data când s-a produs faptul generator conform art. 164 Cod fiscal și data exigibilității accizei conform art. 165 Cod fiscal nu prezintă relevanță în stabilirea momentului când se naște dreptul organului fiscal de a determina obligația fiscală.

Pentru constituirea bazei de impunere organul fiscal trebuie să aibă în vedere documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului și alte acte puse la dispoziție de contribuabil, conform art. 64 din Codul de procedură fiscală. La stabilirea situației de fapt fiscale organul fiscal va aprecia probele având în vedere forța lor doveditoare recunoscută de lege (art. 49 alin. 2 Cod procedură fiscală).

Chiar fără a reține faptul că reclamanta intimată nu a declarat producerea afinatei așa încât nici nu s-a putu stabili baza de impunere decât prin estimare, curtea constată că forța probantă a evidențelor contabile este superioară acelor înscrisuri denumite procese verbale de transformare care nu au dată certă conform art. 1182 din Codul civil.

Față de cele arătate, curtea reține că înregistrarea în evidențele contabile a cantității de 330 litri băutură alcoolică tip afinată reprezintă data la care organul fiscal avea posibilitatea să stabilească baza de impunere, termenul de prescripție de 5 ani începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor.

Referitor la calculul accizelor pentru cantitatea de 661,9 litri băutură alcoolică tip afinată produsă de reclamantă, curtea reține că organul fiscal a folosit formula corectă de calcul și factorul K corect, respectiv cel de 750 euro.

Astfel, în anexa nr. 1 la Titlul VII – Accize din Legea nr. 571/2003 este stabilit la pct. 5 factorul K pentru alcoolul etilic, pentru anii 2007 și 2008 acesta fiind 750 euro. Prima instanță a apreciat că, în speță, sunt aplicabile dispozițiile pct. 5.1 din anexa 1 care stabilește pentru alcoolul etilic produs de micile distilării cu o capacitate care nu depășește 10 hl de alcool pur/an un factor K de 475 euro.

Curtea constată că dispozițiile pct. 5.1 din anexa 1 la Titlul VII – Accize din Legea nr. 571/2003 sunt dispoziții de excepție și sunt aplicabile numai situațiilor juridice limitativ prevăzute de textul legal, respectiv micilor distilării așa cum acestea sunt definite de prevederile art. 173 alin. 3 și 4 din Codul fiscal așa cum ele sunt explicitate de dispozițiile pct. 4 ind. 2 din Normele metodologice de aplicare ale art. 173 din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004.

Potrivit art. 173 alineatele 3 și 4 din Codul fiscal „pentru alcoolul etilic produs în micile distilării, a căror producție nu depășește 10 hl alcool pur/an, se aplică accize specifice reduse.

Beneficiază de nivelul redus al accizelor micile distilării care sunt independente din punct de vedere juridic și economic de orice altă distilerie, nu funcționează sub licența de produs a unei alte distilării și care îndeplinesc condițiile prevăzute de norme.”

Dispozițiile pct. 4 ind. 2 alin. 12 din Normele metodologice de aplicare a art. 173 din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 stabilesc că „prin mică distilerie, în înțelesul prezentelor norme metodologice, se înțelege mică distilerie care aparține unei persoane fizice sau juridice care realizează o producție de alcool etilic și/sau distilate, inclusiv țuică și rachiuri, de până la 10 hl alcool pur pe an - exclusiv cantitățile realizate în sistem de prestări de servicii pentru gospodăriile individuale - și este autorizată ca antrepozit fiscal de producție în condițiile prevăzute la pct. 9¹.”

Rezultă că facilitatea prevăzută de art. 173 alin. 3 și 4 raportate la pct. 5.1 din anexa 1, respectiv nivelul redus al accizelor, este de strictă interpretare și se acordă numai celor care îndeplinesc condițiile impuse de lege, respectiv să producă alcool etilic în mici distilării așa cum acestea sunt definite prin normele metodologice.

De altfel, chiar dispozițiile pct. 5.1 din anexa 1 la Titlul VII din Legea nr. 571/2003 se referă la acciza aplicabilă alcoolului etilic produs de micile distilării cu o capacitate care nu

în raportul de inspecție fiscală parțială din 16.04.2010, raport prin care s-a reținut că s-au calculat accize pentru cantitatea de băutură alcoolică în cuantum de lei.

În speță, nu prezintă relevanță data producerii cantității respective de băutură alcoolică (29.08.2004), ci data înregistrării acesteia în contabilitate, care, în cazul de față a fost la nivelul anului 2007.

Perioada supusă verificării de către organele vamale, respectiv anii 2007-2009, s-a încadrat în prevederile legale ale art.91 alin.1 din OG nr.92/2003, deci organele de inspecție au respectat prevederile legale privind perioada pentru care se stabilesc debitele în sarcina contribuabilului.

De asemenea, nu poate fi menținută nici motivarea instanței referitoare la faptul că estimarea bazei de impunere pentru diferența de 125,5 l de afinată nu a fost corect calculată, folosindu-se în formula de calcul factorul K de 750 euro/hl alcool pur în loc de K cu valoarea de 450 Euro. În condițiile în care chiar din procesele verbale de transformare rezultă că reclamanta a produs mai mult de 10 hl alcool pur.

În recursul său, Autoritatea Națională a Vămilelor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava a arătat că:

În speță, este dat motivul de recurs prev. de art. 304 pct.8 Cod pr.civilă, în sensul că deși actele emise de autorități sunt cât se poate de clare, fiind vădit neîndoielnice, iar probele din dosar demonstrează fără dubii încălcarea de către reclamantă a prevederilor legale, instanța de fond apreciind că reclamanta nu datorează accizele stabilite de organele fiscale. A mai arătat că hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, în sensul că instanța a considerat în mod cu totul eronat și nelegal că dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale pentru cantitatea de 330 l afinată s-a născut la data de 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2010, referitor la această cantitate intervenind prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale.

Cere a se observa că pentru cantitatea de 330 l de afinată produsă conform procesului verbal de transformare din 29.08.2004, nu au fost calculate accize, tocmai având în vedere faptul că intervenise prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, precum și faptul că inspecția fiscală a vizat perioada de după 01.01.2007.

Mai cere a se constata că societatea nu este organizată ca fiind mică distilerie, nu a îndeplinit niciodată aceste condiții, mai mult, societatea a produs băutură alcoolică de tip afinată, nicidecum nu a produs alcool etilic rafinat.

Producerea de băutură alcoolică tip afinată de către reclamantă, în afara antrepozitului fiscal, deci fără supraveghere fiscală și fără a fi marcată cu banderole fiscale, denotă în mod evident că societatea a încălcat prevederile legale incidente, astfel încât organul constator este obligat să procedeze la calculul accizei, aplicarea de sancțiuni contravenționale și confiscarea produselor.

În speță, nu se poate dovedi în nici un fel că la producerea acestui tip de băutură a fost folosit un alcool etilic provenit dintr-un antrepozit fiscal, deoarece această activitate a fost desfășurată fără o supraveghere fiscală și în afara prevederilor legale în domeniu.

Analizând actele și lucrările dosarului, prin prisma motivelor de nelegalitate și netemeinicie invocate, curtea constată că recursurile sunt întemeiate.

Astfel, referitor la cantitatea de 330 litri afinată care se presupune că a fost produsă la data de 29.08.2004, în mod greșit, a reținut prima instanță că dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale ar fi prescris.

Conform art. 91 alin. 1 și 2 din Codul de procedură fiscală „dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Dispozițiile art. 23, pe de altă parte, stabilesc că „dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

depășește 10 hl de alcool pur/an. Pragul de 10 hl prevăzut de acest text legal nu se referă la producția efectivă, așa cum eronat a reținut prima instanță, ci la capacitatea distileriei.

În considerarea celor arătate, curtea, în temeiul art. 312 alin. 1, 2 și 3 raportat la art. 304 pct. 9 din Codul de procedură civilă, va admite recursul, va modifica în tot sentința recurată și va respinge acțiunea ca nefondată.

Pentru aceste motive,

În numele Legii

DECIDE :

Admite recursurile declarate de pârâtele **Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava**, cu sediul în municipiul Suceava, str. Vasile Bumbac nr.7, județul Suceava și **Autoritatea Națională a Vămirilor – Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Suceava**, cu sediul în municipiul Suceava, str. l , județul Suceava, împotriva sentinței nr. din 7 februarie 2011 a Tribunalului Suceava – secția comercială, contencios administrativ și fiscal (dosar nr.), intimată fiind SC

Modifică sentința nr. din 07.02.2011 a Tribunalului Suceava, în sensul că:

Respinge acțiunea ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică de la

Președinte,

Judecător,

Grefier,

Red.

Tehnored.

Jud.Fond:

2 ex./15.12.1011