

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

Decizia nr.2575

Dosar nr.662/39/2010/a1

Ședința publică de la 24 mai 2012

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

La data de 3 mai 2012 s-a luat în examinare recursul declarat de SC .X. SA .X. împotriva Sentinței nr. X din 28 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal.

Dezbaterile au fost consemnate în Încheierea din X mai 2012, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 10 mai 2012, la 17 mai 2012, respectiv la 24 mai 2012.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la data de 5 august 2010, SC .X. SA .X., a solicitat, în contradictoriu cu ANAF- Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X., în principal anularea Deciziei de impunere nr. .X. din 18 noiembrie 2009 emisă de pârâtă și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .X./BIFCU/18 noiembrie 2008, cu consecința exonerării reclamantei de la plata sumei de .X. lei (.X. lei - debit și .X. lei majorări de întârziere) cu lipsirea de efecte juridice a Deciziei nr. .X./4.02.2010 a MEF - ANAF- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, în subsidiar, anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./18.11.2009 a DJAOV .X., cu consecința exonerării de la plata sumei de .X. lei stabilită în sarcina

sa cu titlu de majorări de întârziere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .X./BIFCU/18.11.2008, cu privire la suma de .X. lei stabilită în sarcina sa cu titlu de majorări de întârziere având ca și consecință regularizarea sumei de .X. lei (stabilită în sarcina sa cu titlu de diferență de accize pentru perioada ianuarie 2009 - iunie 2009) cu suma de .X. lei (reprezentând sumă de restituit, urmare a achitării în plus a accizelor în perioada ianuarie-iunie 2008)

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că în perioada 20 octombrie 2009 - 18 noiembrie 2009, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. - activitatea de inspecție fiscală a realizat un control la SC .X. SA .X. cu privire la modul de respectare a legislației fiscale în domeniul accizelor și asupra organizării și conducerii evidenței fiscale și contabile.

În Raportul de inspecție fiscală la capitolul VI- Sinteza constatărilor inspecției fiscale (p.4), s-a reținut că, în perioada ianuarie 2009 - iulie 2009, societatea nu a achitat accizele aferente acestei perioade în cuantum de .X. lei, calculându-se accize în suma de .X. lei. Motivația DJAOV .X. - AIF a fost aceea că în anul 2008 societatea trebuia să aibă și statut de mic producător de bere (cu producție sub .X. hl/an), pentru care să plătească o acciză specifică redusă, dar și statutul de producător mare (cu producție peste .X. hl bere/an) pentru care să plătească în același an și acciza mare.

A opinat reclamanta că organul de control a interpretat și aplicat greșit legislația specifică accizelor reduse pe care trebuie să le suporte micii producători de bere - respectiv: Legea 343/2009, Titlul VII Codul Fiscal și normele comunitare, în speță fiind incidente și prevederile art. 116(4) din Codul de procedură fiscală cu privire la compensarea de drept, sens în care a arătat că, indiferent de acțiunea/ inacțiunea pârâtei, reclamanta are dreptul legal de a compensa soldul creditor față de bugetul statului până la nivelul 0, fiind posibilă compensarea de drept.

A criticat reclamanta și nelegalitatea accesoriilor, arătând că, la data de 18 noiembrie 2009 s-au calculat majorări de întârziere pentru o obligație de plată achitată de anticipat cu un an și jumătate înainte de emiterea deciziei de impunere.

La termenul din 8 noiembrie 2010, reclamanta a formulat o cerere prin care a solicitat suspendarea executării Deciziei de

impunere nr. .X. din 24 noiembrie 2009 emisă de pârâtă până la soluționarea definitivă și irevocabilă a cauzei, în conformitate cu prevederile art. 15 din Legea 554/2004.

Pârâta a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii, opinând că pentru perioada 1 ianuarie 2008-13 iunie 2008 reclamanta a calculat și virat la bugetul de stat acciza specifică aplicabilă societăților cu o capacitate anuală de producție care depășește .X. hl, având în vedere declarația pe proprie răspundere privind capacitatea de producție nominală declarată de reprezentanții reclamantei. Ulterior, reclamanta și-a diminuat capacitatea totală de producție a berii, astfel că, începând cu luna iulie 2008, reclamanta a obținut statutul de mic producător de bere, beneficiind conform acestui statut de cuantumul redus al accizei. În atare condiții, reclamanta beneficiază de nivelul redus de accize în considerarea calității sale de mic producător de bere începând cu luna iulie 2008 și nu din 1 ianuarie 2008 așa cum aceasta opinează, actele de control fiscal fiind legale și temeinice.

Prin Sentința Civilă nr.X din 28 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal, acțiunea reclamantei a fost respinsă ca nefondată.

Pentru a pronunța această hotărâre, prima instanță a reținut că, organele de control vamal au constatat că în ceea ce privește declararea și virarea accizei, societatea a calculat și a virat acciza specific redusă aferentă perioadei iulie 2008 - septembrie 2009 ca mic producător independent, care deține o instalație de fabricație cu o capacitate ce nu depășește .X. hl/an, prin adresa nr..X./30.06.2008 înregistrată la Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale .X., societatea informând autoritatea fiscală competentă cu privire la reducerea capacității de producție.

În luna iulie, o echipa de control din cadrul Direcției județene pentru accize și operațiuni vamale .X. a efectuat verificarea reducerii totale de producție a berii la societatea contestatoare, cu aceasta ocazie fiind încheiata Nota de constatare nr..X./15.07.2008, reținându-se că în luna ianuarie 2009, societatea a depus pentru perioada ianuarie 2008-iunie 2008 o declarație rectificativă privind declarațiile 103 pentru accize, în condițiile în care, în această perioadă, societatea a calculat, declarat și a virat la buget acciza datorată pentru bere ca operator economic producător de bere cu o

capacitate ce depășește .X. hl pe an, conform declarației pe proprie răspundere, înregistrata la Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale .X. din care rezulta că, capacitatea nominală a instalațiilor de fabricare a berii reprezintă .X. hl.

În atare condiții, organele de control vamal au constatat ca societatea a întocmit în mod eronat declarațiile rectificative depuse în ianuarie 2009, pentru perioada ianuarie 2008 - iunie 2008, perioada ce a fost supusa unei inspecții fiscale parțiale în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./07.07.2008 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.X/29.07.2008 .

Organele de control vamal au mai constatat că în perioada ianuarie-iunie 2009, societatea a compensat diferența de accize considerate a fi virată în plus la bugetul consolidat de stat, conform declarațiilor rectificative cu accizele ce trebuiau virate la bugetul consolidate de stat pentru lunile ianuarie-iunie 2009, pentru această perioadă nefiind achitate accize aferente în cuantum de .X. lei, pe care societatea le-a compensat conform declarațiilor rectificative depuse la începutul anului 2009, cu sumele pe care a considerat ca le-a plătit în plus în perioada ianuarie-iunie 2008.

Pentru neplata în termenul legal a întregului cuantum al accizelor aferente perioadei ianuarie - iunie 2009, s-au calculat obligații fiscale accesorii în suma de .X. lei.

A reținut judecătorul fondului că art. 194, 196, 197 Cod fiscal, instituie pentru orice plătitor de accize obligația de a depune lunar la autoritatea fiscală competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă, să țină o evidență contabilă precisă, întreaga răspundere revenind plătitorului pentru corectitudinea declarațiilor și a conducerii evidenței contabile, normele legale instituind, în esență, un sistem fiscal declarativ care, pe de o parte, obliga contribuabilul la o atitudine sinceră în întocmirea declarației de taxare și la informarea autorității fiscale despre orice modificări intervenite în situația juridică a plătitorului, iar, pe de altă parte, se constituie un element de probă în sprijinul activității administrației, pe tot parcursul exercitării controlului fiscal și al soluționării diferitelor litigii, deoarece declarația devine opozabilă contribuabilului.

A apreciat instanța fondului că potrivit prevederilor legale incidente, pentru stabilirea accizelor se are în vedere producția anuală de bere (în hl) (de peste .X. hl/an sau după caz sub această cantitate) și nicidecum capacitatea nominală a instalațiilor de fabricație.

S-a mai reținut că eventualele neclarități generate de termenii uzitați de art. 169 Cod fiscal, au fost ulterior tranșate prin Legea 343/11 noiembrie 2009 privind aprobarea OUG 200/2008, care face distincție între capacitatea nominală a instalațiilor de fabricație și producția anuală de bere.

Pentru a putea beneficia de accize specifice reduse, în contextul art. 169 (2) Cod fiscal, antrepozitarul autorizat ca producător de bere trebuie nu numai să îndeplinească condiția ca estimarea proprie a producției anulare de bere să se situeze sub cantitatea de .X. hl/an, dar și de a înștiința în scris autoritatea fiscală competentă în situația în care intervin modificări efective cu privire la producția anuală de bere estimată inițial.

Neîndeplinirea acestor obligații de către plătitorul de accize, antrenează nu numai răspunderea sa contravențională sau penală - după caz - dar și obligarea sa la plata accizelor și accesoriilor - așa cum vor fi cuantificate de către organul financiar de control.

Totodată, din economia art. 169(5) Cod fiscal și art. 4¹ din Normele metodologice de aplicare a acestor texte de lege se degajă un principiu, și anume, acela potrivit cu care efectele juridice constând în acordarea beneficiului aplicării accizelor specifice reduse sau ridicarea acestui beneficiu se produc din momentul înștiințării autorității fiscale competente, plata noilor accize astfel stabilită urmând a se face din luna următoare producției efective.

În raport cu cele reținute, instanța fondului a constatat că societatea reclamantă a înregistrat la autoritatea fiscală teritorială declarația prevăzută de art. 169 (3) Cod fiscal din care rezultă că pentru anul 2008 a declarat o capacitate nominală a instalației de fabricare a berii de .X. hl, iar la data de 30 iunie 2008 a înștiințat aceeași autoritate fiscală cu privire la diminuarea capacității de producție sub .X. hl/an, datorată nefuncționării unor linii tehnologice în perioada 1 ianuarie 2008 - 30 iunie 2008, această

situație fiind de altfel confirmată ulterior și de autoritatea fiscală teritorială, conform notei de constatare din 15 iulie 2008.

Din perspectiva reglementărilor legale incidente, s-a reținut că societatea reclamantă putea să beneficieze de nivelul redus al accizelor începând cu data înștiințării autorității fiscale teritoriale, respectiv 30 iunie 2008, cu privire la modificările intervenite în producția de bere, înștiințare pe care reclamanta putea să o facă chiar din luna ianuarie 2008 în condițiile în care societatea reclamantă era în deplină cunoștință despre fluctuațiile producției de bere realizată începând cu 1 ianuarie 2008, așa cum rezultă din conținutul „declarației pe proprie răspundere” nr. .X./15.07.2008.

Prin urmare, a conchis instanța fondului, raportul de inspecție fiscală și respectiv Decizia de impunere sunt legal întocmite.

S-a mai apreciat că Legea nr. 343 din 11 noiembrie 2009 privind aprobarea O.U.G. nr.200/2008 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, nu este aplicabilă societății reclamante, întrucât dispozițiile retroactive cuprinse în art. III din lege sunt aplicabile perioadei 11 noiembrie 2008 – 11 noiembrie 2009 și nu perioadei 1 ianuarie – iunie 2008 supusă analizei prezentei cauze.

În ce privește capătul de cerere având ca obiect suspendarea executării deciziei de impunere contestată, în temeiul art. 15 din Legea nr. 554/2004, judecătorul fondului a reținut că aceasta a fost soluționat de Curtea de Apel .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal prin Sentința X/9.02.2011.

Împotriva sentinței civile nr. X din data de 28 martie 2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția Comercială, de Contencios Administrativ și fiscal - a declarat recurs în termen legal S.C. ".X." S.A. .X. solicitând admiterea căii extraordinare de atac, modificarea în tot a sentinței criticate, admiterea acțiunii așa cum a fost formulată, cu consecința, în principal, a anulării Deciziei de impunere nr. .X./18.11.2009 a D.J.A.O.V. .X., exonerarea de la plata sumei de .X. lei (reprezentând debitul și majorările de întârziere stabilite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./BIFCU/18.11.2008) și lipsirea de efecte juridice a Deciziei nr. X/04.02.2010 a M.F.P.-A.N.A.F.- Direcția generală de soluționare a contestațiilor, iar în subsidiar anularea parțială a Deciziei de

impunere nr. .X./18.11.2009 a D.J.A.O.V. .X., exonerarea de la plata sumei de .X. lei (reprezentând majorările de întârziere stabilite în baza Raportului de inspecție fiscală invocat) și compensarea de drept/din oficiu a sumei de .X. lei (stabilită cu titlu de diferență de accize pentru perioada ianuarie-iunie 2009) cu suma de .X. lei (reprezentând sumă de restituit recurentei urmare achitării în plus a accizelor în perioada ianuarie-iunie 2008).

Recurenta a susținut, prin motivele cererii de recurs, că sentința atacată este lipsită de temei legal, ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, fiind încălcat în mod flagrant principiul supremației dreptului comunitar și efectul direct în legislația națională, instanța de fond substituindu-se în mod nelegal legiuitorului comunitar, dar și național, prin extinderea condiției de "a înștiința în scris autoritatea fiscală competentă în situația când intervin modificări efective cu privire la producția anuală de bere estimată inițial", valabilă numai pentru producătorii care estimau în anul 2010 că nu vor depăși producția anuală de .X. hl, conform dispozițiilor art. 169 alin. 2¹ Cod fiscal, modificat prin Legea nr. 343/2009.

Se susține de către recurentă că instanța de fond a reținut în mod nelegal că societatea nu a deținut calitatea de mic producător pentru anul 2008 sau că ar fi deținut această calitate pe fracțiuni de an, fiind greșită motivația instanței conform căreia dispozițiile retroactive ale Legii 343 se aplică numai perioadei 11 noiembrie 2008-11 noiembrie 2009 și nu perioadei ianuarie-iunie 2008. Deși se reține în mod corect de către instanță că pentru stabilirea accizelor se are în vedere producția anuală, noțiunea este interpretată greșit ca producție anuală estimată, în loc de producție anuală efectivă, așa cum este aceasta interpretată în art. 165 Cod fiscal și art. 4 alin. 1 din Directiva 92/83/CEE.

O altă critică invocată de către recurentă este aceea că instanța de fond s-a substituit legiuitorului când a reținut, fără temei legal, excluderea sa din sfera de aplicare a legii fiscale comunitare și naționale referitoare la acciza specific redusă în loc de acciza standard, acciza la bere fiind reglementată în Titlul VII din Codul fiscal la capitolul accize armonizate, pentru care atât sfera de aplicare și principiile de impozitare cât și regimul de deținere, circulație și control sunt stabilite la nivel european printr-o serie de

directive ale căror prevederi se impun a fi respectate pe întreg teritoriul comunitar.

Se susține, de asemenea, că: instanța de fond a omis să motiveze și nu a sancționat în subsidiar lipsa de răspuns la cererea de compensare directă, ulterioară și aplicabilă numai în lipsa compensării de drept/din oficiu, conform art. 116 Cod procedură fiscală și Legea nr. 343/2009; instanța de fond a omis să motiveze și să respingă în mod expres capetele de cerere formulate în subsidiar și nu a motivat respingerea capătului de cerere privind nelegalitatea accesoriilor, recurenta fiind obligată să plătească majorări de întârziere de .X. lei pentru neplata accizelor pentru perioada ianuarie-iulie 2009, deși organele de control confirmă plata accizelor în plus în valoare de .X. lei în perioada ianuarie-iunie 2008 și că recurenta are dreptul la rambursarea acestor accize.

În drept s-au invocat dispozițiile art. 304-304¹ Cod procedură civilă, Directiva 92/83/CEE, Codul fiscal, Codul de procedură fiscală și Decizia nr. 3/2008 a Comisiei de Proceduri Fiscale.

Prin întâmpinarea formulată de către intimata Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Iași s-a solicitat respingerea recursului ca nefondat și menținerea sentinței recurate ca legală și temeinică și menținerea actelor autorității vamale ca temeinic și legal întocmite pentru considerentul că din analiza întregului material probator administrat în cauză instanța de fond a constatat în mod corect că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate sunt legal întocmite.

Se susține în întâmpinare că instanța de fond în mod corect a concluzionat, după ce face referire pe larg la prevederile legale incidente, coroborând reglementările naționale cu cele comunitare, că pentru a beneficia de accize specifice reduse, în contextul art. 169 (2) Cod fiscal, antrepozitarul autorizat ca producător de bere trebuie nu numai să îndeplinească condiția ca estimarea proprie a producției anuale de bere să se situeze sub cantitatea de .X. hl/an, ci și să înștiințeze în scris autoritatea fiscală competentă în situația în care intervin modificări efective cu privire la producția anuală de bere estimată inițial, iar neîndeplinirea acestor obligații de către plătitorul de accize antrenează obligarea sa la plata accizelor și accesoriilor.

Referitor la aplicarea Legii nr. 343/2009, se arată în întâmpinare, instanța de fond a constatat în mod corect că nu este aplicabilă recurenței întrucât dispozițiile retroactive cuprinse în art. III din lege sunt aplicabile perioadei 11 noiembrie 2008 - 11 noiembrie 2009 și nu perioadei ianuarie - iunie 2008, supusă analizei în prezenta cauză.

În drept întâmpinarea este întemeiată pe dispozițiile art. 115 - 118 din Codul de procedură civilă, pe dispozițiile legale la care s-a făcut referire în cuprinsul întâmpinării și în apărările formulate la instanța de fond.

Recursul este fondat, pentru considerentele ce se vor arăta în continuare.

Recurenta S.C. .X. S.A. .X. este deținătoarea autorizației de antrepozit fiscal nr. ROX din data de 15 decembrie 2003, care înlocuiește autorizația nr. X din data de 15 decembrie 2003 eliberată de Comisia pentru autorizarea antrepozitelor fiscale și a importatorilor de produse accizabile supuse marcării din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, societatea fiind astfel autorizată să producă produsul accizabil bere.

În perioada anilor 2005 - 2007, producția anuală de bere a S.C. .X. S.A a fost de peste .X. hl/an, iar la începutul anului 2008, în conformitate cu legislația fiscală națională și conform cu cerința de raportare a capacității nominale de producție, reclamanta a declarat către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. capacitatea nominală a instalațiilor proprii de fabricare a berii, respectiv .X. hl/an.

În perioada ianuarie - iunie 2008 societatea recurentă a achitat acciza standard prevăzută în sarcina marilor producători de bere (peste .X. hl/an, respectiv X EUR/hl 1 grad Plato), conform declarațiilor privind accizele aferente lunilor ianuarie - iunie 2008. Urmare a punerii în conservare, în anul 2008, a unei linii de fierbere s-a realizat o diminuare a capacității de producție, iar prin adresa nr. .X./30 iunie 2008 înregistrată la Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale .X., reclamanta a informat autoritatea fiscală competentă cu privire la reducerea capacității de producție solicitând totodată constatarea stării de fapt și sigilarea utilajelor și instalațiilor aflate în conservare. Ulterior, la data 15 iulie 2008, o echipă de control din cadrul Direcției județene pentru accize și operațiuni vamale .X. a efectuat verificarea reducerii totale de

producție a berii la societatea recurentă, cu această ocazie fiind încheiată Nota de constatare nr. .X./15 iulie 2008 care atesta că S.C..X. S.A și-a conservat una dintre cele două linii de fierbere aflate în dotare. Acestei note i s-a atașat Declarația pe propria răspundere nr. .X. a reprezentantului legal al societății care consemnează cantitatea de bere realizată în mod efectiv în semestrul I al anului 2008 și anume X hl.

Astfel, începând cu declarația privind accizele aferente lunii iulie 2008 și până la finele anului 2008, recurenta a început să achite acciza redusă, respectiv cea prevăzută de Codul fiscal pentru micii producători de bere, respectiv X/hl 1 grad Plato. La sfârșitul anului 2008, reclamanta a realizat o producție totală anuală de X hl, considerând că a avut achitată în plus o acciză în sumă de .X. lei.

S.C. .X. S.A. a raportat la începutul anului 2009 întreaga producție anuală efectivă din anul 2008 prin decont anual de accize, decont în care au fost înscrise sumele cumulate pentru anul de raportare și producția totală eliberată pentru consum. Astfel, producția anuală efectivă pentru anul 2008 supusă accizării (producția anuală) a fost de X hl (sub .X. hl), societatea considerând că a plătit în plus la bugetul de stat suma de .X. lei, ca diferență între acciza standard și acciza redusă pentru producția de X hl aferentă semestrului I din anul 2008.

În consecință, recurenta a depus, la data de 23 ianuarie 2009, Decontul privind accizele cu sumele cumulate pentru anul de raportare și Declarațiile rectificative pentru lunile ianuarie - iunie 2008 unde au fost evidențiate sumele achitate deja pentru ianuarie - iunie 2008 și sumele care ar fi trebuit să fie achitate în conformitate cu statutul de mic producător, reieșind o diferență de .X. lei, pretins achitată în plus de către societate. Astfel, la începutul anului 2009, reclamanta a declarat aceeași capacitate de producție de până la .X. hl/an și a procedat la regularizarea cu sumele plătite în plus în perioada ianuarie - iunie 2008, neachitând lunar accizele, până la concurența sumei de .X. lei.

În baza Avizului de inspecție fiscală nr. X/B.I.F.C.U./28 august 2009 s-a efectuat la sediul societății recurente o inspecție fiscală parțială de către Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., perioada supusă verificărilor fiind iulie 2008 - septembrie 2009.

Ca urmare a controlului, s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./BIFCU/18 noiembrie 2009 și s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. .X. din data de 18 noiembrie 2009 prin care s-au stabilit în sarcina S.C. .X. S.A. obligații totale de plată de 1215.290 lei (.X. lei accize suplimentare pentru bere și .X. lei majorări de întârziere).

Organele de control au constatat că societatea reclamantă a întocmit în mod eronat declarațiile rectificative depuse în luna ianuarie 2009, pentru perioada ianuarie 2008 - iunie 2008, perioadă ce a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./7 iulie 2008 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. 1/29 iulie 2008.

Organele de control au mai constatat că în perioada ianuarie - iunie 2009, societatea a compensat diferența de accize considerate a fi virate în plus la bugetul statului, conform declarațiilor rectificative, cu accizele care trebuiau virate la bugetul consolidat al statului pentru lunile ianuarie - iunie 2009. Pentru neplata în termenul legal a întregului quantum al accizelor aferente perioadei ianuarie - iunie 2009, s-au calculat obligațiile fiscale accesorii în quantum de .X. lei.

Se reține că, ulterior controlului inițial, organul de control fiscal a revenit la sediul societății recurente și a încheiat Procesul verbal de control nr. X/BIFCU/16 decembrie 2009 prin care a constatat că a fost plătită în plus o acciză în valoare totală de .X. lei pentru anul 2008 și că S.C..X. S.A. este îndreptățită la restituirea acesteia. Nu a fost emisă însă nicio decizie de compensare sau de restituire și nici nu s-a adoptat vreo altă măsură în vederea rezolvării situației ivite.

Prin Decizia nr. X/4 februarie 2010 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a respins ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. .X. din data de 18 noiembrie 2009 emisă în temeiul Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .X./BIFCU/18 noiembrie 2009 încheiat de Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale .X..

Potrivit dispozițiilor art. 148 alin. (2) din Constituția României, „Ca urmare a aderării (României la tratatele constitutive ale Uniunii Europene -n.n.), prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare”, iar potrivit art. 148 alin. (4) din legea fundamentală, „Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile alineatului 2”.

Conform reglementărilor din dreptul intern, producția și depozitarea produselor accizabile se poate face doar într-un antrepozit fiscal, iar obiect al impunerii îl constituie produsele accizabile, în litigiu berea. Reglementarea de principiu în ceea ce privește stabilirea condițiilor legale, drepturile și obligațiile pe care le au antrepozitarii autorizați ca producători de bere se regăsește în art. 169 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv cu modificările aduse prin Legea nr. 343/11 noiembrie 2009 intrată în vigoare la 16 noiembrie 2009.

În ceea ce privește reglementarea comunitară, incidentă în cauză este Directiva nr. 92/83/CEE privind armonizarea accizelor la alcool și băuturi alcoolice, care este aplicabilă României ca stat membru de la data de 1 ianuarie 2007. În calitate de stat membru al Uniunii Europene, România era obligată, conform art. 29 din directivă, să asigure intrarea în vigoare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative necesare aducerii la îndeplinire a acesteia.

Conform prevederilor art. 4 alin. (1) și (2) din Directiva nr. 92/83/CEE. „(1) Statele membre pot aplica accize reduse, care pot fi diferențiate în funcție de *producția anuală* a fabricilor de bere în cauză, la berea produsă de fabricile mici independente, între limitele: - accizele reduse nu se aplică întreprinderilor producătoare de mai mult de .X. hl de bere pe an; - accizele reduse, care pot fi sub acciza minimă, nu se stabilesc la mai mult de 50% sub acciza națională standard. (2) În sensul accizelor reduse, termenul „mici fabrici independente” se referă la o fabrică de bere independentă din punct de vedere legal și economic de orice altă fabrică de bere și care folosește clădiri separate din punct de vedere fizic de orice altă fabrică de bere și care nu lucrează sub licență. Totuși, atunci când

două sau mai multe fabrici de bere mici cooperează, iar producția lor anuală totală nu depășește .X. hl, aceste fabrici de bere pot fi considerate o mică fabrică de bere independentă separat”.

Cu toate că art. 169 din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 1 ianuarie 2007 – 16 noiembrie 2009 era menit să asigure transpunerea reglementării cuprinse în art. 4 din Directiva nr. 92/83/CEE, al cărei scop fundamental a fost acela ca, în cazul berii produse în mici fabrici de bere independente și al alcoolului etilic produs în distilării mici, să se adopte soluții comune care să permită statelor membre să aplice cote reduse ale accizelor la aceste produse, în legislația națională s-a utilizat nu noțiunea de ”producție anuală”, ci cea de ”capacitate nominală de producție”, care nu a fost definită expres și a fost interpretată de organele fiscale în mod extensiv, în sensul de capacitate de producție maximă, teoretică.

Potrivit art. 288 (ex-art. 249) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele. Deși art. 288 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene nu prevede că directivele sunt direct aplicabile, astfel încât ele nu devin automat parte a dreptului național de la adoptare, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a decis, în jurisprudența sa, că acestea pot produce ”efecte similare” regulamentelor după ce termenul limită pentru implementarea lor a expirat, iar statul destinat nu le-a implementat corespunzător.

Cu alte cuvinte, s-a statuat, de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, că directivele ar putea, în unele situații, să aibă efect direct (prin efect direct desemnându-se atributul unui act normativ comunitar de a crea în patrimoniul persoanelor fizice și juridice drepturi pe care acestea le pot invoca direct în fața instanțelor naționale), statele membre neputând refuza să recunoască efectul obligatoriu al unei directive invocate împotriva lor, din cauza faptului că nu au implementat în mod corespunzător respectiva directivă.

Incidența efectului direct a unei prevederi dintr-o directivă în cazul unei implementări necorespunzătoare de către statul membru, constând în înlăturarea prevederilor din dreptul național care ar

putea intra în conflict cu aceasta, este condiționată însă esențial de constatarea împrejurării că prevederea respectivă a directivei este suficient de clară și exactă pentru a putea fi aplicată direct de instanța națională.

O asemenea situație este prezentă în cauză, fiind întrunite condițiile pentru recunoașterea efectului direct al prevederilor art. 4 din Directiva nr. 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, prevederi care stabilesc în mod clar și exact, în mod incontestabil, că accizele specifice reduse, se aplică în cazul berii produsă de fabricile mici independente, dacă întreprinderile respective au o producție anuală de bere inferioară cantității de .X. hl de bere.

Or, distincția introdusă prin art. 4 din Directiva nr. 92/83/CEE are în vedere "producția anuală" a micilor producători independenți de bere, care să nu depășească .X. hl pe an, și nicidecum deținerea de către acești mici producători a unor "instalații de fabricație cu o capacitate nominală (de producție) care nu depășește .X. hl/an", astfel cum se precizează prin art. 169 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aduse prin Legea nr. 343/2006.

Este evident că, prin raportare la conținutul clar și precis al prevederilor art. 4 din Directiva nr. 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, micilor producători independenți de bere, cum este și cazul reclamantei S.C. .X. S.A. .X., li se poate impune obligația de a plăti accize numai în raport de producția anuală pe care o înregistrează, neavând nicio relevanță capacitatea nominală de producție.

Astfel, indiferent de capacitatea nominală a instalațiilor de fabricație pe care un producător de bere o deține, valoarea accizelor se calculează asupra cantității anuale de bere produsă și eliberată spre consum. Pe de altă parte, aprecierea sumei ce se datorează ca acciză se face prin raportare la producția obținută în cursul unui an fiscal, în funcție de care se va stabili și calitatea de mic sau mare producător de bere (sub .X. hl/an sau peste această cantitate), calitate în funcție de care se datorează o acciză standard sau una redusă.

În mod logic, fiind instituit prin Directiva nr. 92/83/CEE criteriul "producției anuale" de bere, un antrepozitar autorizat ca producător de bere nu poate întruni în cursul aceluiași an calendaristic/fiscal statutul de mare producător și, ulterior, cel de mic producător și nu poate fi supus, pe cale de consecință, pentru același an fiscal unor regimuri accizabile diferite. Regimul accizabil se stabilește prin raportare la producția efectiv realizată în anul în care se percep accizele, astfel încât numai la sfârșitul anului respectiv se poate determina cu exactitate care este statutul producătorului și care este regimul accizabil aplicabil acestuia.

Este probat, în litigiu, că reclamanta S.C. .X. S.A. a avut în cursul anului 2008 o producție de bere de X hl, deci sub .X. hl/an, această societate comercială încadrându-se astfel, în raport de criteriile clare și precise prevăzute de art. 4 alin. (2) din Directiva nr. 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, în categoria micilor producători de bere, având prin urmare obligația calculării și plății, în cursul întregului an fiscal 2008, a accizei specifice reduse. Achitând în plus, aferent anului fiscal 2008, accize în sumă de .X. lei, în mod întemeiat reclamanta a întocmit declarațiile rectificative pentru perioada ianuarie - iunie 2008, pe care le-a depus în luna ianuarie 2009, și a compensat diferența de accize considerate a fi virate în plus la bugetul consolidat de stat, potrivit declarațiilor rectificative, cu accizele care trebuiau virate la buget pentru lunile ianuarie - iunie 2009.

În aceste condiții, se reține că în mod nelegal, prin Decizia de impunere nr. .X. din data de 18 noiembrie 2009 a Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale .X., întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .X./BIFCU/18 noiembrie 2009, s-au stabilit în sarcina reclamantei S.C. .X. S.A. .X. obligații totale de plată de X lei (.X. lei accize suplimentare pentru bere și .X. lei majorări de întârziere), și că în mod greșit prin Decizia nr. X/4 februarie 2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de reclamantă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. .X. din data de 18 noiembrie 2009.

În raport de cele mai sus arătate, constatând că sunt întemeiate parte din motivele invocate în cauză și că în mod nelegal și neîntemeiat, prin hotărârea atacată, a fost respinsă acțiunea reclamantei, se va dispune, în temeiul prevederilor art. 20 alin. (3) din legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare, precum și a dispozițiilor art. 312 alin. (1) - (3) din Codul de procedură civilă, admiterea recursului declarat de S.C. .X. S.A. .X. împotriva sentinței nr. 152 din data de 28 martie 2011 pronunțată de Curtea de Apel .X., Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal și modificarea sentinței atacate în sensul admiterii acțiunii reclamantei cu consecința anulării Deciziei nr. X/4 februarie 2010 a Direcție Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a Deciziei de impunere nr. .X. din 18 noiembrie 2009 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .X./BIFCU/18 noiembrie 2009 emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

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

Admite recursul declarat de SC .X. SA .X. împotriva Sentinței nr. X din 28 martie 2011 a Curții de Apel .X. - Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că admite acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.A. .X. și în consecință:

Anulează Decizia nr.X/4 februarie 2010 a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. , Decizia de impunere nr..X. din 18 noiembrie 2009 precum și Raportul de Inspecție Fiscală parțială nr..X./BIFCU/18.11.2009 emise de Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale .X..

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 24 mai 2012

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

JUDECĂTOR,

X

**MAGISTRAT ASISTENT,
X**

X