ICCJ: principiul proporționalității prevalează chiar și în fața unei Directive europene. Avocații Băncilă Diaconu și Asociații obțin anularea unui act de impunere în materia accizelor

Autor: Emanuel Băncilă, Partener, Coordonatorul practicii de Inspecţii şi Controverse fiscale, Băncilă, Diaconu și Asociații

Înalta Curte de Casație și Justiție, prin menținerea unei hotărâri a unei instanțe de fond, a confirmat că orice înlăturare de către organele fiscale a regimului suspensiv de accize din cauza neîndeplinirii unor cerințe de formă aduce o atingere principiului proporționalității scopului urmărit. Prin urmare, Curtea a certificat că lipsa unui document administrativ de însoțire nu a împiedicat organele fiscale să efectueze controlul fiscal și să stabilească modalitatea în care bunurile au circulat între cele două antrepozite, ba chiar au putut să stabilească în mod indubitabil că livrările respective au avut loc și că nu a existat vreun prejudiciu pentru stat. Echipa ce a adus câștig de cauză clientului a fost formată din: **Emanuel Băncilă, Alex Slujitoru și Andrei Boian, avocați la Băncilă, Diaconu și Asociații**.

„Este pentru prima dată când Înalta Curte de Casație și Justiție dă prioritate principiului proporționalității raportat la procedurile obligatorii instituite atât la nivelul Uniunii Europene, cât și prin Codul fiscal, statuând că măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului pentru care au fost edictate respectivele măsuri”, a declarat **Emanuel Băncilă, coordonatorul practicii de controverse fiscale din cadrul Băncilă, Diaconu și Asociații SPRL**.

Dosarul pe care avocații au obținut decizia favorabilă se referă la o societate care producea biodisel în cadrul unui antrepozit autorizat, care face o livrare către un alt antrepozit de biodisel, în vederea amestecului cu combustibil tradițional, obligație instituită prin H.G. nr. 1844/2005 privind promovarea utilizării biocarburanților și a altor carburanți regenerabili pentru transport.

Legea spune că accizele se aplică atât carburanților tradiționali, cât și altor produse utilizate drept combustibil pentru motor. Producerea și utilizarea produselor accizabile se face doar în cadrul unui antrepozit fiscal autorizat, ceea ce atrage și un regim suspensiv de plată a accizei, cât timp ele se află în interiorul antrepozitului. Părăsirea, chiar și temporară, a antrepozitului autorizat, însă, echivalează cu eliberarea în consum – adică cu momentul în care acciza devine exigibilă și trebuie achitată la bugetul de stat. De la această regulă există o excepție, produsele accizabile pot fi deplasate între două antrepozite autorizate în regim suspensiv de plată a accizei, în situația în care respectivul transport este însoțit de un document special – documentul administrativ de însoțire a mărfii („**DAI**”).

Cum livrarea între cele două antrepozite fiscale s-a făcut fără întocmirea DAI, în urma unui control fiscal încheiat, societatea este obligată să plătească acciza, conform legislației naționale, dar și europene – Directiva 92/12/CEE,

privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse.

Curtea de Apel București a reținut că deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă doar în situația în care este întocmit DAI, *per a contrario*, atunci când nu se respectă această obligație nu se mai aplică regimul suspensiv, ci intervine obligația de plată a accizei de către persoana care a expediat produsul.

Chiar dacă, în acord cu organele fiscale, Curtea a apreciat că societatea trebuia să întocmească DAI pentru produsul biodiesel, totuși instanța a admis acțiunea societății și a anulat actul administrativ de impunere, constatând că sancțiunea aplicată de organele fiscale nu este proporțională, având în vedere scopul pentru care a fost prevăzută obligația întocmirii DAI – evitarea fraudei și imposibilității stabilirii traseului produselor accizabile.

Curtea reține incidența în cauză a principiilor dezvoltate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene („**CJUE**”), și în special a principiului proporționalității în cauze similare. Statele membre dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește măsurile și mecanismele care trebuie adoptate în vederea prevenirii fraudei și evaziunii fiscale. Astfel, o măsură cu caracter formal (așa cum este impunerea DAI) nu prezintă un caracter vădit disproporționat cu scopul urmărit, fiind necesar să se considere că o asemenea obligație constituie o măsură adecvată pentru realizarea unui asemenea obiectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

Cu toate acestea, în primul rând, jurisprudența CJUE statuează principiul potrivit căruia „*p*rodusele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală”. În consecință, o dispoziție de drept național în temeiul căreia, în lipsa DAI se aplică în mod automat plata accizei în sarcina expeditorului, chiar dacă, astfel cum s-a constatat,

deplasarea faptică a avut loc între două antrepozite fiscale, contravine însăși finalității Directivei 92/12/CEE.

În al doilea rând, o asemenea aplicare automată a ratei accizei prevăzute în cazul nerespectării obligației de întocmire a DAI încalcă principiul proporționalității. Astfel, Curtea a constatat că în prezenta cauză, realitatea situației de fapt, reținută de către organele fiscale nu se contestă, acestea putând determina, traseul direct între cele două antrepozite fiscale, astfel încât finalitatea legii – asigurarea deplasării produselor accizabile în regim suspensiv de accize între două antrepozite fiscale, a fost atinsă.

Înalta Curte de Casație si Justiție a menținut hotărârea instanței de fond confirmând astfel că „înlăturarea de către organele fiscale a regimului suspensiv de accize datorită neîndeplinirii unor cerințe de formă, aduce fără îndoială atingere principiului proporționalității.”

Principiul pe care CJUE îl reliefează este că orice măsură excepțională luată de stat, așa cum este şi înlăturarea regimului suspensiv al plății accizei în lipsa DAI, trebuie să fie proporțională cu scopul urmărit – prevenirea evaziunii în speța de față.

Or, lipsa documentului administrativ de însoțire nu a împiedicat organele fiscale să efectueze controlul fiscal și să stabilească modalitatea în care bunurile au circulat între cele două antrepozite, ba chiar au putut să stabilească în mod indubitabil că livrările respective au avut loc, fără ca statul să fie prejudiciat.