

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

**D E C I Z I A nr.1116**

**Dosar nr.6222/2/2012**

**Ședința publică de la 12 martie 2015**

Președinte: X	- judecător
X	- judecător
X	- judecător
X	- magistrat asistent

---

S-au luat în examinare recursurile declarate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva Sentinței nr.X din 19 iunie 2013 a Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurentele-pârâte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. și Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin consilier juridic X, și intimata-reclamantă S.C. X SRL, prin avocat X.

Procedură legal îndeplinită.

Magistratul-asistent a prezentat referatul cauzei, învederând că recursurile sunt declarate și motivate cu respectarea termenului prevăzut de lege, fiind scutite la plata taxelor judiciare de timbru, și faptul că s-a depus la dosar, prin registratura secției, întâmpinare care a fost comunicată părților adverse.

Nemaifiind formulate alte cereri, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul părților în dezbaterile recursurilor.

Recurentele-pârâte, prin consilier juridic, solicită admiterea recursurilor și modificarea sentinței atacate, în sensul respingerii acțiunii. Susțin, în esență, că motivarea primei instanțe se limitează la reluarea susținerilor părților, mai exact ale reclamantei, preluarea concluziilor expertizei formulate și inserarea unor texte de lege,

invocând dispozițiile art.6 alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991.

Conform probatoriului administrat în cauză, arată că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că reclamanta datorează accize, iar majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile sunt legal datorate, acestea reprezentând accesorii în raport cu debitul principal care, în opinia sa, este datorat.

Intimata-reclamantă, prin avocat, solicită respingerea recursurilor și menținerea hotărârii atacate, cu cheltuieli de judecată în sumă de X lei, potrivit facturii în acest sens. Arată, contrar celor susținute de recurente, că prima instanță nu a preluat toate susținerile reclamantei care sunt mult mai vaste, ci a preluat suficient cât să-și formeze un raționament complet, iar expertiza efectuată în cauză este exhaustivă.

Totodată, precizează că la instanța de fond cheltuielile de judecată au fost reduse la o cincime, din care mai mult de jumătate sunt pentru expertul judiciar, deși se impunea mai mult în raport cu munca depusă în cauză de către avocați. În esență, arată că prima instanță a stabilit cu prioritate realitatea fiscală, aceea că dintr-o eroare contabilă valoarea de producție la care s-a calculat acciza includea deja acea acciză. Or, respectiva eroare a fost recunoscută de către societate care a dovedit contrariul în cauză, adică costul de producție este altul, nu este subevaluat așa cum se susține. În opinia sa, se impunea cel mult o sancțiune contravențională și nu o sancțiunea fiscală suplimentară.

În conformitate cu dispozițiile art.150 și art.256 din Codul de procedură civilă, Înalta Curte reține cauza în vederea soluționării.

## ÎNALTA CURTE,

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **1. Soluția instanței de fond**

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. X SRL a solicitat,

în contradictoriu cu pârâtele Ministerul Finanțelor Publice– Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Autoritatea Națională a Vămiror– Direcția Regională Pentru Accize și Operațiuni Vamale .X.:

- anularea Deciziei nr 70/13.02.2012 emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor;

- anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția Fiscală nr.X/ 03.05.2011 și a Raportului de inspecție Fiscală nr.X/03.05.2011, pentru suma totală de X Ron reprezentând: accize în quantum de X lei, majorări de întârziere în quantum de X Ron, dobânzi în quantum de X Ron și penalități de întârziere în quantum de X Ron.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că pentru perioada supusă controlului (01.01.2009 - 01.09.2010), în urma verificării ieșirilor din antrepozitul fiscal al societății reclamante, organele de control au concluzionat că prețul maximal declarat de S.C. X SRL este inferior prețului de vânzare, la care s-au adăugat accize și TVA.

Astfel, s-a reținut că societatea și-a subevaluat prețul maxim de vânzare cu amănuntul pentru toate sortimentele de țigarete produse, motiv pentru care organele de control au stabilit un nou preț maximal de vânzare, în vederea determinării accizei datorate.

În vederea determinării bazei de impunere pentru acciza datorată, echipa de inspecție a considerat prețul de vânzare înregistrat în contabilitate drept cost de producție și în baza lui a procedat la stabilirea de sume suplimentare de plată în contul accizei. La acest preț de vânzare antecalculat, înregistrat în evidența contabilă și care cuprindea în mod eronat și acciza ca fiind preț de producție, organele de control au adăugat acciza și TVA, rezultând diferențele suplimentare de plată, incluse în decizia de impunere.

Reclamanta a arătat că împotriva deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală a formulat contestație care a fost respinsă, prin Decizia nr. 70/13.02.2012, ca neîntemeiată.

Concluzionând, reclamanta a susținut că actele administrative fiscale atacate sunt nelegale. În esență, a arătat că recalcularea

accizelor pe baza prețului de vânzare antecalculat înregistrat în evidenta contabilă este fundamental greșită, fiind contrară normelor legale de determinare a accizelor, iar în privința sancțiunii sunt aplicabile prevederilor art.220 alin.(1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, iar inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea normelor legale care reglementează obiectul și funcțiile fiscale.

Prin întâmpinare, pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale .X. a solicitat respingerea acțiunii reclamantei ca neîntemeiată, răspunzând criticilor reclamantei. A arătat că echipa de inspecție a constatat că în perioada 01.01.2009-01.04.2010 prețurile maxime de vânzare cu amănuntul sunt subevaluate, ceea ce influențează calculul accizei totale.

Curtea de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal, prin Sentința nr.X din 19 iunie 2013, a anulat Decizia nr. 70/13.02.2012 privind soluționarea contestației, Decizia de impunere nr. X/03.05.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/03.05.2011, exonerând reclamanta de obligația de plată a sumei de X lei cu titlu de acciză și accesorii.

A încuviințat onorariul definitiv al expertului la nivelul sumei de X de lei și a obligat reclamanta să achite expertului X diferența de X lei.

De asemenea, a obligat pârâtele să achite reclamantei suma de X lei, cu titlu de cheltuieli de judecată, reprezentând taxă de timbru, timbru judiciar, onorariu expert și onorariu avocat încuviințat parțial.

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, că pentru perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2009 - 01.09.2010, s-a reținut că societatea a livrat cu factura nr.X/09.06.2009 cantitatea de X baxuri de țigarete X, prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat de producător fiind de X lei/pachet.

S-a constatat astfel că societatea și-a subevaluat prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat, diminuând în acest mod cuantumul accizei ad valorem și implicit calculul accizei totale.

Prin urmare, s-a reținut că în perioada verificată, reclamanta, în vederea desfășurării activității, a stabilit un preț maxim de vânzare cu amănuntul care nu cuprindea costurile de producție înregistrat în contabilitate (cont 345) + acciza + TVA, ceea ce a condus la reducerea cuantumului accizei *ad valorem* calculată, acciza totală plătită fiind astfel diminuată.

Față de dispozițiile art.177 alin.(1), art.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.54 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene în vigoare la aceea dată precum și dispozițiile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.3055/2009, Secțiunea 8, Reguli de evaluare, s-au calculat în sarcina reclamantei accize în sumă de X lei, cu accesoriile aferente.

Așa fiind, în condițiile în care reclamanta a afirmat eroarea privind includerea accizei în prețul de producție, pentru stabilirea realității fiscale, organele fiscale aveau obligația de a analiza realitatea acestei susțineri, raportat la prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Împrejurarea reținută de organele fiscale privind eventuala practicare a unor prețuri mai mici decât cele de producție nu prezintă relevanță din perspectiva calculului accizei, în cauză fiind necesar a se stabili realitatea includerii sau includerii eronate a accizei în prețul de producție, aspectul sus menționat fiind sancționat altfel de legiuitor, iar nicidecum pentru ipoteza realității susținerilor reclamantei – prin calcularea de două ori a accizei.

Concluzionând, prima instanță a reținut concluziile expertului contabil, care confirmă susținerile reclamantei relativ la diferențele de acciză calculate de organele de inspecție fiscale ca fiind „determinate exclusiv de includerea eronată a accizei în costul de producție” și starea de fapt fiscală reală, determinată de expertul desemnat în cauză, făcând, totodată, și aplicarea art.274 din Codul de procedură civilă.

## **2. Calea de atac exercitată**

Împotriva Sentinței civile nr.X/2013 a Curții de Apel X au formulat recurs Agenția Națională de Administrare Fiscală și

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., susținând netemeinicia și nelegalitatea sentinței atacate și invocând ca temei legal disp.art.304 pct.7 și 9 Cod procedura civilă.

În argumentarea motivului de recurs prevăzut de art.304 pct.7 Cod procedura civilă, recurentele, au susținut, în esență, că hotărârea nu cuprinde motivele pe care se sprijină sau cuprinde motive contradictorii ori străine de natura pricinii.

Se menționează că hotărârea recurată nu îndeplinește cerințele de a fi motivată în raport cu prevederile art.261 Cod procedura civilă, limitându-se la a expune susținerile părților și a prelua concluziile eronate ale raportului de expertiză.

În ceea ce privește motivul de recurs prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedura civilă, potrivit căruia hotărârea pronunțată este lipsită de temei legal ori a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a legii, recurentele au susținut că instanța de fond nu a analizat argumentele autorității vamale expuse în cuprinsul actelor contestate, concluzionând în mod eronat și fără vreo dovadă că sumele cu care au fost încărcate costurile de producție ar fi datorate includerii „eronate” a accizei în calculul acestora.

Mai mult, eroarea materială susținută de reclamantă privind înregistrarea accizei în contul 345 - „produse finite” nu reprezintă o eroare contabilă, astfel cum prevăd dispozițiile art.63 alin.3 din OMFP nr.3055/2009.

Totodată, s-a arătat că în mod eronat instanța de fond a concluzionat că nu există nicio legătură între acciza *ad valorem* și prețul de producție.

S-a susținut că este evident că în componenta prețului maxim de vânzare cu amănuntul este inclus și costul de producție, acesta fiind una din componentele esențiale, mai apoi adăugându-se impozitele, taxele și cota de profit.

Recurentele au susținut că este greșită concluzia reținută de instanța, potrivit căreia vânzarea unor produse sub prețul de producție nu afectează acciza, deoarece se raportează la prețul maxim de vânzare cu amănuntul și nu la prețul de producție.

S-a menționat că prețul maxim de vânzare cu amănuntul se calculează potrivit dispozițiilor legale și cuprinde prețul de producție plus acciza specifică, plus acciza *ad valorem* și altele, iar

acest preț maxim, este influențat de costurile de producție, prin

micșorarea acestuia diminuându-se acciza *ad valorem* și în

consecință cuantumului accizei totale datorate bugetului de stat.

Prin urmare, recurențele au susținut că actele administrative fiscale atacate sunt legale, întrucât în mod corect, cu ocazia verificărilor s-a calculat pe fiecare sortiment costul de producție + acciza + TVA/ pachet și s-a comparat cu prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat, iar în situațiile în care prețul rezultat din calculul echipei de inspecție a fost mai mare decât prețul maxim declarat, s-a procedat la calculul diferenței de acciză datorată, cu respectarea dispozițiilor legale.

Intimata-reclamantă a formulat întâmpinare prin care a susținut temeinicia și legalitatea sentinței recurate, combătând motivele de recurs.

În esență, intimata-reclamantă a susținut că în mod corect instanța de fond a identificat erorile în raționamentul organelor fiscale.

S-a arătat că împrejurarea privind practicarea unor prețuri mai mici decât costul de producție, nu prezintă relevanță din perspectiva calculului accizei.

De asemenea, este nerelevantă sancțiunea contravențională aplicată prin procesul-verbal nr. X/27.05.2010.

S-a menționat că prin recalcularea prețului maxim de vânzare de către inspecția fiscală, pornind de la costul de producție/ bax în care era inclusă deja, în mod eronat acciza, prețul de vânzare

înregistrat în contabilitate a fost interpretat ca preț de producție și astfel producția reclamantei a fost supraaccizată nelegal.

### **3. Soluția instanței de recurs**

Înalta Curte, analizând recursul formulat, apreciază că acesta este fondat, pentru considerentele ce vor fi prezentate în continuare.

În criticile formulate, autoritatea fiscală recurentă a susținut că instanța de fond și-a însușit concluziile expertului contabil, judecătorul rezumându-se să preia afirmațiile și concluziile acestuia.

Analizând sentința recurată se constată că, într-adevăr, judecătorul fondului nu a realizat propria analiză a operațiunilor economice supuse verificării și a interpretării dispozițiilor legale incidente în cauză și și-a însușit interpretările și concluziile expertului contabil cu privire inclusiv la interpretarea și aplicarea normelor legale incidente, acesta depășindu-și domeniul de expertiză, imixtionându-se într-un domeniu rezervat constituțional judecătorului cauzei.

Prin urmare, motivul de recurs prevăzut de art. 304 pct.7 Cod procedură civilă, este întemeiat.

Referitor la motivul de recurs invocat, prevăzut de art.304 pct.9 Cod procedură civilă, se reține că acesta este întemeiat, soluția instanței de fond fiind greșită.

Problema de drept care se impune a fi dezlegată în cauză este dacă societatea datorează accize în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr.X/03.05.2001 în condițiile în care prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat de societate a fost mai mic decât costul de producție înregistrat în contabilitate privind producerea țigaretelor plus taxele datorate bugetului de stat.

Din actele de la dosarul cauzei rezultă că într-adevăr, prețul maxim de vânzare cu amănuntul declarat și practicat de reclamantă a fost mai mic decât costul de producție, fapt reținut de instanța de fond și necontestat de societate.

Este real/ dovedit faptul că reclamanta a fost sancționată contravențional, prin procesul verbal de contravenție din 27.05.2010, întocmit de DRAOV .X., pentru vânzări sub costul de producție, sancțiune menținută definitiv în calea de atac, de



instanța de judecată competentă (a se vedea în acest sens Sentința civilă nr.X/1.03.2011 – filele 341-345, vol.II, dosar fond).

Dispozițiile art.220 alin.1 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, interzic practicarea de prețuri de vânzare mai mici decât costurile ocazionate de producerea sau importul produselor accizabile vândute, la care se adaugă acciza și taxa pe valoare adăugată.

În cauză, în ceea ce privește acciza pentru țigarete, sunt incidente dispozițiile art. 177 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, pt.52 alin.(1) și pct.201 alin.(2) din Ordinul MFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Potrivit acestor dispoziții legale acciza pentru țigarete se calculează prin cumularea accizei specifice exprimată în Euro la 1.000 de țigarete cu acciza ad valorem calculată prin aplicarea procentului prevăzut de lege la prețul maxim de vânzare cu amănuntul.

Prin urmare, în acest context de fapt și de drept se reține că în mod corect organele de control au stabilit în cuprinsul actelor contestate că societatea a declarat un preț maxim de vânzare cu amănuntul mai mic decât costul de producție al țigaretelor, diminuând în acest mod acciza ad valorem și în consecință cuantumul accizei totale datorate bugetului de stat.

Deci, faptul de a fi vândut produse sub prețul de producție a produs diferențe în calcularea și plata lunară a accizei, diferențe care au fost calculate de organul fiscal și impuse în mod corect în sarcina reclamantei, nefiind contestat modul de calcul în această modalitate.

Susținerile societății reclamante în sensul că *"în costul de producție s-ar fi introdus din eroare cuantumul accizei"*, în mod greșit au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Instanța de fond în mod greșit și fără temei legal, însușindu-și susținerile reclamantei și ale expertului contabil, a statuat că mărirea costurilor de producție a reprezentat o operațiune contabilă

eronată de includere a accizei în costul de producție, fără a fi în situația unei subevaluări a prețului maxim de vânzare cu amănuntul.

Reclamanta a susținut în acțiunea formulată că acciza a fost înregistrată atât în contul 345 „Produse finite” cât și în contul 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

Conform monografiei contabile prevăzută de Ordinul MFP nr.3055/2009 cu ajutorul contului 345 „Produse finite” se ține evidența și mișcarea stocurilor de produse finite, soldul contului reprezentând valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei.

Prin urmare, acciza aferentă țigaretelor produse și vândute nu putea fi evidențiată în acest cont.

Mai mult, o astfel de înregistrare nu a fost dovedită cu documente justificative conform art. 6 alin.(1)și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991.

În altă ordine de idei, în raport de dispozițiile art. 63 alin.(3) din OMFP nr. 3055/2009 o eventuala înregistrare a accizei în contul 345 "Produse finite" așa cum susține reclamanta, nu reprezintă o eroare contabilă după cum aceasta este definită în textul de lege menționat anterior.

Deci, acciza nu putea fi evidențiată în contul 345, cont care reflectă cheltuielile cuprinse în costul de producție, definit, conform pct. 52 din OMFP nr. 3055/2009 ca fiind: „Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuite bunului”.

Pe de altă parte, nici reclamanta și nici expertul contabil nu au arătat ce s-a întâmplat cu acciza extrasă din costul de producție înregistrat în contul 345 „Produse finite”.

Dincolo de aceste aspecte, deși reclamanta a susținut că din eroare a inclus în costul de producție cuantumul accizei, aceasta avea posibilitatea să-și remedieze eventualele erori în evidența fiscală, fiindu-i emis și Avizul de inspecție fiscală nr. X din

25.08.2010, inclusiv cu această specificație, nefiind dovezi la dosar că reclamanta a acționat în acest sens.

De asemenea, dacă ar fi fost o eroare de înregistrare contabilă, costurile antecalulate aferente anului 2009 trebuiau corectate de societate la încheierea exercițiului financiar prin intermediul conturilor corespunzătoare, astfel încât în contul 345 „Produse finite” să se regăsească prețul real de producție și nu o antecalculație.

Or, aceste pretinse greșeli de înregistrare contabilă au fost corectate de reclamantă numai pentru anul 2010 nu și pentru anul 2009, fapt reținut de organele de control și necontestat de reclamantă.

În concluzie, față de toate aceste considerente, în mod corect organele de control au calculat în sarcina societății accize în sumă de X lei și accesorii aferente, actele contestate fiind legale, astfel că se impune respingerea acțiunii formulată de reclamantă, ca neîntemeiată.

În consecință, Înalta Curte, în temeiul art. 312 alin.(1) teza I din Codul de procedură civilă, art. 20 din Legea nr. 554/2004, modificată și completată, va admite recursurile formulate, va casa sentința recurată și va respinge acțiunea, ca neîntemeiată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII**

**DECIDE:**

Admite recursurile declarate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței nr.X din 19 iunie 2013 a Curții de Apel X – Secția contencios administrativ și fiscal.

Casează sentința atacată și respinge acțiunea, ca neîntemeiată.  
Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 12 martie 2015.

**JUDECATOR,**

X

**JUDECATOR,**

X

**JUDECATOR,**

X

**MAGISTRAT ASISTENT,  
X**

X