

**ROMÂNIA**  
TRIBUNALUL BIHOR  
Secția Comercială, Contencios Administrativ și Fiscal

**SENTINȚA Nr. 390/CA/2011**  
Ședința publică din data de

Completul compus din:  
PREȘEDINTE  
Grefier

Pe rol fiind pronunțarea hotărârii în cauza de contencios administrativ și fiscal privind pe reclamanta SC SRL în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE și DIRECȚIA REGIONALĂ PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE CLUJ - SERVICIUL ANTIFRAUDĂ FISCALĂ ȘI VAMALĂ, având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în ședința publică nu se prezintă părțile.  
Procedura este legal îndeplinită.

Se constată că dezbaterea cauzei pe fond a avut loc în data de 2011, când părțile prezente au pus concluzii pe fond, concluzii ce au fost consemnate în încheierea de ședință din acea dată, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre și când s-a amânat pronunțarea pentru data de 2011, apoi pentru 2011.

Se constată că, la data de 23.02.2011 pârâta D.R.A.O.V. Cluj a depus concluzii scrise.

**INSTANȚA**

Deliberând asupra cauzei de contencios administrativ de față, constată următoarele:

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Bihor, la data de 2009, sub nr. / /2009, reclamanta SC SRL a chemat în judecată pe pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor și Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală, solicitând instanței ca prin hotărârea ce o va pronunța să dispună anularea Deciziei nr. / /2009 emisă de DGFP Bihor, raportul de inspecție fiscală nr. / /2009, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. / /2009 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că în urma controlului efectuat de Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj s-au stabilit în sarcina sa obligații de plată suplimentare reprezentând accize și accesorii în sumă totală de lei, încheindu-se actele administrative arătate, împotriva cărora a formulat contestație soluționată de DGFP Bihor prin Decizia nr. / /2009.

Reclamanta arată că este o societate comercială având ca obiect de activitate fabricarea bijuteriilor și a articolelor similare din metale și pietre prețioase, activitatea sa constând exclusiv în prestarea de servicii către clienți persoane juridice, în sensul prelucrării metalelor prețioase proprietatea acestora, prestări de servicii care sunt neimpozabile din punct de vedere al accizelor.

Cu toate acestea, în mod eronat, organele de inspecție fiscală au reținut în Raportul de inspecție fiscală întocmit faptul că reclamanta ar desfășura o activitate de livrare de bunuri, în speță bijuterii de aur, care este impozabilă. Astfel,

reclamanta consideră că activitatea sa se încadrează la „prestări de servicii” în accepțiunea art. 129 coroborat cu art. 128 Cod fiscal, fiind una de prelucrare a materialelor aduse de client, materia primă fiind furnizată de acesta, astfel că patrimoniul său nu este influențat de trecerea pasageră a respectivelor cantități de metale prețioase în posesia sa. Prin urmare, reclamanta vinde clientului doar contravaloarea muncii prestate și nu transferă dreptul de a dispune de bunuri ca un proprietar, pentru simplul motiv că respectivul client a fost și rămâne proprietarul acestora. Se mai arată că clienții săi sunt persoane juridice care comercializează bijuteriile, astfel că aceștia sunt cei care transferă dreptul de a dispune asupra acestor bunuri către clienții lor persoane fizice.

Reclamanta mai precizează că organul fiscal reține existența cazurilor în care a fost respectată durata procesului tehnologic, situație care încadrează această activitate ca prestare de servicii, însă calculează obligația de plată a accizelor pentru toată activitatea.

În ceea ce privește durata operațiunilor efectuate în aceste prestări de servicii aceasta este redusă nefiind vorba de un proces tehnologic extrem de complex care să necesite derularea acestuia pe mai multe zile, astfel că materia primă provenită de la client este topită și prelucrată în aceeași zi.

În drept, reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe dispoziții din Codul fiscal, respectiv art. 128 și 129.

În dovedirea cererii, reclamanta a depus la dosarul cauzei următoarele înscrisuri în copie: Decizia nr. 2009 emisă de DGFP Bihor, raportul de inspecție fiscală nr. 2009, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. 2009 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală emise de pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj - Serviciul Antifraudă Fiscală și Vamală, bonuri de comandă, avize de însoțire a mărfii, declarații privind accizele, jurnal pentru vânzări, jurnal pentru cumpărări.

**Pârâta Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj** a depus întâmpinare la dosar prin care a solicitat respingerea cererii reclamantei, arătând că reclamanta desfășoară două tipuri de activități : o activitate de *prestare de servicii* , când bijuteriile sunt obținute din materialul și având la bază comanda clientului, cu respectarea fazelor și duratei procesului de fabricație, *situație pentru care nu s-au stabilit obligații suplimentare de plată*, respectiv o activitate de fabricare de bijuterii, când aceste produse finite nu sunt obținute din materialul clientului și nu au la bază comanda prealabilă a acestuia și fără respectarea fazelor și duratei procesului de fabricație, situație în care s-au stabilit obligații suplimentare de plată.

Pârâta a reținut că procesul de fabricație nu permite realizarea bijuteriilor în aceeași zi din materia primă adusă de client, prin urmare în acest caz bijuteriile livrate nu sunt confecționate din materia furnizată de către beneficiarul bijuteriilor, ci bijuterii confecționate anterior din altă materie primă. Fragmentele de aur aduse de client devin proprietatea reclamantei, iar bijuteria confecționată anterior devine proprietatea clientului ceea ce constituie operațiunea de livrare de bunuri. După preluarea fragmentelor de aur, reclamanta dispune de acestea ca un proprietar și produce bijuteriile pe care le dorește, fără a fi obligată să realizeze o anumită comandă, desfășurând astfel o activitate de producție de bijuterii și ulterior de vânzare a acestora, datorând accize la vânzarea produsului finit către client, indiferent dacă contravaloarea integrală a bijuteriei se plătește în bani sau se plătește numai manopera, pentru diferență predându-se aur la schimb. Nu are relevanță faptul că reclamanta are clienți persoane juridice, având în vedere că transferul dreptului de a dispune de bunuri se referă la materia primă și nu la produsul finit.

În drept, pârâta a arătat că sunt aplicabile prevederile art. 207 lit. f, art. 208 alin. 2 și 7 lit. f) , art. 209 alin. 1, art. 211 alin. 1 lit. a) și art. 212 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

În dovedirea apărărilor, pârâta a depus la dosarul cauzei următoarele înscrisuri în copie: adresa nr. / .2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor la solicitarea Patronatului Bijuterierilor din România, adresa nr. / .2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, documentația care a stat la baza Raportului de inspecție fiscală, raportul de inspecție fiscală nr. / / .2009, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. / .2009 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .

**Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor** a depus întâmpinare la dosar, prin care a solicitat respingerea acțiunii, arătând că reclamanta a produs în atelierul propriu o cantitate de 2.000 grame bijuterii din aur și le-a comercializat în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, contravaloarea acestora fiind achitată de către clienți în bani și parțial cu aur la schimb, motiv pentru care reclamanta avea obligația să declare și să plătească la bugetul de stat accizele aferente produselor în cauză realizate fără o comandă prealabilă. Prevederile art. 128 alin. 1 și art. 129 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 invocate de reclamantă se referă la taxa pe valoare adăugată și nu la accize, respectiv la livrări de bunuri și prestări de servicii ce intră în sfera de aplicare a TVA. Autoritățile vamale au calculat accize doar pentru acea parte a activității constând în vânzarea către persoane juridice a cantității de 2.000 gr. Reprezentând bijuterii din aur confecționate din fragmente de aur preluate de la clienți și prelucrate în cadrul unui proces tehnologic, nu însă și pentru acea parte a activității care constituie prestare de servicii.

În drept, pârâta a invocat dispozițiile art. 207 lit f), art. 208 alin. 7 lit a), art. 209 alin. 1, art. 212 și art. 214 din Legea nr. 571/2003.

Prin încheierea din .2010 instanța a admis excepția de litispendență și a dispus **conexarea dosarului nr. /111/2009** ce are ca obiect cererea reclamantei în contradictoriu cu Direcția Regională pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj, prin care se solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. / / .2009, pentru aceleași motive arătate mai sus.

La solicitarea reclamantei, instanța a încuviințat proba testimonială cu martorii *Saba* (fila 66), *Medel Cristian* (fila 68), *Medel Diana* (fila 74), declarațiile acestora fiind consemnate și atașate la dosarul cauzei.

La termenul de judecată din 28.05.2010, reprezentantul reclamantei a arătat că nu solicită efectuarea unei expertize fiscale în cauză, la propunerea instanței (fila 67).

#### **Analizând actele și lucrările dosarului, instanța reține următoarele:**

Reclamanta a fost supusă unei inspecții fiscale , perioada supusă controlului fiind 01.01.2007 – 30.08.2008, având ca obiect accizele ca obligații fiscale .

În urma controlului s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale constând în accize din vânzarea bijuteriilor din aur în valoare de lei și majorări de întârziere de lei.

Prin raportul de inspecție fiscală (filele 41 – 50) s-a reținut în fapt că pentru ca activitatea desfășurată de către reclamantă să fie încadrată ca prestare de servicii se impune ca fragmentele de aur, după preluare și înregistrare, să fie transformate și prelucrate în cadrul unui proces tehnologic pe faze de lucru, fiecare având o anumită durată minimă a timpului de procesare, durata minimă a procesului tehnologic fiind de cel puțin două zile.

Pârâta a constatat existența unor cazuri în care clienții – persoane juridice, beneficiari ai bijuteriilor ca produs finit realizat, au achiziționat aceste bijuterii la aceeași dată la care au predat fragmentele de aur din care urmau să fie realizate bijuteriile în cauză, în baza unei comenzi făcute în prealabil. În consecință, pentru operațiunile în care nu au fost respectate etapele și durata procesului tehnologic, deși fragmentele de aur au fost preluate și înregistrate în baza bonului de comandă, activitatea de prestare de servicii nu s-a realizat în fapt deoarece intervalul de timp

între momentul preluării materiei prime și momentul livrării bijuteriilor fiind foarte scurt, a făcut imposibilă realizarea procesului tehnologic și implicit activitatea de prestări servicii asupra acestor fragmente de aur, fiind în fapt o livrare mascată de produse finite obținute anterior comenzii, și nu din materia primă a clientului.

Din înscrisurile depuse la dosar, instanța reține că reclamanta SC SRL desfășoară atât activitate de prestare de servicii, contând în confecționarea de bijuterii din fragmentele de aur preluate de la colaboratorii menționați în lista de la fila 31 din dosar, în schimbul plății de către aceștia a prețului manoperei, cât și activitate de livrare de bunuri, constând în vânzarea de bijuterii către clienții persoane juridice (aceeași colaboratori) încasându-se numai manopera, iar pentru diferență i se preda aur la schimb.

În acest sens sunt contractele de colaborare comercială prestări servicii încheiate cu clienți persoane juridice (filele 230 - 247 dosar conex) care au ca obiect prelucrarea de către reclamantă a produselor din metale prețioase, aduse de către beneficiar, pe bază de aviz de însoțire a mărfii, în schimbul plății de către acesta a serviciului prestat, respectiv contravaloarea manoperei.

Din bonurile de comandă aflate la dosar (filele 11-74 dosar conex) rezultă că persoanele juridice, beneficiari în contractele de colaborare, solicitau reclamantei confecționarea de diverse bijuterii, inele, cercei, medalioane, brățări, fără a se specifica pentru fiecare în parte modelul, gramajul, alte elemente de identificare.

Pe de altă parte, din analiza avizelor de însoțire a mărfii aferente bonurilor de comandă rezultă că *fragmentele din aur pentru topit s-au predat dimineața, iar după o jumătate de oră, chiar 15 minute în unele cazuri, clienții persoane juridice preluat bijuteriile confecționate.*

Spre exemplu avizul de însoțire a mărfii din nr. 79/2008 emis de SC P SRL Oradea conform căruia fragmentele din aur s-au predat la ora 08.00., iar bijuteriile au fost preluate la ora 08.30 în aceeași zi (fila 79-80), respectiv avizul de însoțire a mărfii nr. 80/2008 emis de SRL Oradea conform căruia

conform căruia fragmentele din aur au fost preluate de către reclamantă la ora 11.30, iar bijuteriile au fost predate la ora 11.45 în aceeași zi, conform avizului nr. 81 emis de reclamantă (filele 89- 90).

Aceeași situație rezultă și din declarațiile martorilor - administratori ai persoanelor juridice clienți ai reclamantei, care declară că de obicei preluarea bijuteriei de la reclamantă se face la o săptămână de la predarea fragmentelor de aur, însă în cazuri excepționale comanda este făcută prin telefon în cursul dimineții, și în funcție de cât aur topit are reclamantă se stabilește dacă se poate duce aurul și prelua bijuteria. Bijuteria se preia la 3 - 4 ore de la predarea aurului.

De altfel, declarația martorei nr. 1 este contradictorie cu privire la aurul din care se confecționează bijuteriile comandate dimineața. Astfel, martora declară „sunăm dimineața la reclamantă să vedem cât aur topit are și dacă se poate ducem în aceeași zi aurul și preluăm bijuteria tot atunci, după 3-4 ore”, „pentru a ridica în aceeași zi bijuteriile solicităm o cantitate de 150 - 200 gr. aur”, iar pe de altă parte declară că „bijuteria se confecționează din aurul predat de noi”, „noi sunăm dimineața pentru a afla dacă au matrițele pregătite”.

De asemenea, martorul nr. 2 Cristian declară faptul că firma sa făcea comanda către reclamantă dimineața, iar ridicarea bijuteriilor se făcea în aceeași zi, după 1 - 2 ore, în funcție de numărul bijuteriilor. Motivul pentru care suna dimineața era ca reclamanta să pregătească formele pentru turnarea bijuteriilor.

La fel declară și martorul nr. 3 care arată că în calitate de administrator al SC M SRL efectua comenzi telefonice cu privire la modelele de bijuterii pe care le dorea dimineața, după care preda aurului, iar la sfârșitul zilei prelua bijuteriile.

Acest fapt nu era posibil în condițiile în care procesul tehnologic de prelucrare durează aproximativ 2 zile, conform înscrisului provenit de la reclamantă (fila 32), decât dacă modelele cerute de clienți erau gata.

Astfel, acest proces tehnologic cuprinde mai multe faze. Dacă am presupune că cilindrii, matrițele erau gata pregătite dimineața, la momentul primirii comenzii, așa cum declară martorii, având în vedere că acest proces durează aproximativ 10 ore, ar însemna că cilindrii au fost pregătiți în timpul nopții. Și în această situație ipotetică turnarea efectivă a bijuteriilor ar dura 2 ore, conform procesului tehnologic descris de reclamantă, după care urmează ca bijuteriile turnate să fie puse în aparatul de curățat cu ace, distribuite la muncitori, finisate manual, curățate chimic, montate pietrele în bijuteriile care necesită și recepția obiectelor de la muncitori.

Față de procesul tehnologic descris, instanța nu poate reține ca întemeiată susținerea reclamantei cu privire la faptul că bijuteriile pot fi confecționate în 30 de minute, chiar 15 minute în multe cazuri, chiar și în situația ipotetică în care toate matrițele, modelele ar fi deja pregătite din timpul nopții.

Nu sunt relevante în cauză declarațiile martorilor cu privire la durata procesului tehnologic de prelucrare a bijuteriilor, atât timp cât aceștia nu sunt specialiști în domeniu, nu au participat la acest proces și sunt doar comercianți care livrează bijuteriile comandate către clienți.

În plus, din nota explicativă dată de administratorul reclamantei (fila 189 dosar conex) rezultă că reclamanta avea stabilit un preț de achiziție pentru fragmentele din aur, respectiv lei / gram în 2007 și lei pe gram în 2008. Or, acest preț stabilit nu își are finalitate dacă reclamanta doar prelua fragmente de aur din care confecționa bijuteria.

Este evident că din probele administrate se desprinde aceeași concluzie la care a ajuns și organul de inspecție fiscală, respectiv că au existat cazuri în care reclamanta a livrat produsul finit – bijuteria – confecționată anterior primirii comenzii din materialul avut în proprietate, în schimbul plății manoperei, iar pentru diferență prelua aur la schimb.

Față de situația de fapt reținută, rezultă că sunt aplicabile în cauză dispozițiile art. 207 lit. f, art. 208 alin. 2 și 7 lit. f) , art. 209 alin. 1, art. 211 alin. 1 lit. a) și art. 212 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, potrivit căreia pentru bijuteriile din aur și / platină, cu excepția verighetelor, se datorează accize la data efectuării livrării bijuteriei.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele fiscale au stabilit obligații în sarcina reclamantei de a plăti accize numai pentru acele bijuterii care au fost livrate clientului după ce au fost confecționate din materialele reclamantei, nu și cele care au făcut obiectul activității reclamantei de prestare de servicii (care vizează bijuteriile confecționate exclusiv din materialul furnizat de client).

Prin urmare, nu sunt întemeiate susținerile reclamantei cu privire la modul de calcul al accizelor, respectiv calcularea acestora la întreaga cantitate de bijuterii predate clienților. De altfel, acest aspect poate fi stabilit doar printr-o expertiză fiscală a tuturor înscrisurilor din contabilitatea reclamantei, probă la care reclamanta s-a opus. Din nici o altă probă administrată în cauză nu rezultă faptul că organele fiscale ar fi procedat la calcularea accizelor asupra tuturor produselor confecționate sau livrate de reclamantă.

Nu are relevanță în cauză nici persoana căreia i se predă bijuteria, că este persoană fizică sau juridică, atât timp cât legea nu condiționează plata accizelor de acest aspect, ci numai de calificarea activității desfășurate de operatorul economic.

Pentru toate aceste considerente, în temeiul art. 18 din Legea nr. 554/2004, instanța va respinge cererea reclamantei ca neîntemeiată, inclusiv cererea privind cheltuielile de judecată, față de căderea reclamantei în pretenții, în temeiul art. 274 C.p.c.

Respinge ca neîntemeiată cererea formulată de către reclamanta SC SRL, cu sediul în Oradea, str. ~~Ștefan Goga~~, nr. ~~9~~, județul Bihor, în contradictoriu cu pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR, cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2-4, jud. Bihor și DIRECȚIA REGIONALĂ PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE CLUJ, cu sediul în Oradea, str. Armatei Române, nr. 4, jud. Bihor.

Respinge ca neîntemeiată cererea formulată de către reclamanta SC SRL, în contradictoriu cu pârâtele Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor și Direcția Regională Pentru Accize și Operațiuni Vamale Cluj, în dosarul nr. ~~103/111/2009~~.

Cu recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședință publică astăzi, ~~10.05.2011~~.

**Președinte,**  
**Claudia Carmen Orban**

**Grefier,**  
**Emilia Sasca**

Red. jud. O.C.C. ROMANIA  
Ex.5/ ~~103/111/2009~~ .2011

Pt. conformitate se comunică azi, ~~10.05.2011~~ *2011* cu:

- reclamanta SC SRL, cu sediul în Oradea, str. ~~Ștefan Goga~~, nr. ~~9~~, județul Bihor,
- pârâtele DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR, cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr. 2-4, jud. Bihor
- DIRECȚIA REGIONALĂ PENTRU ACCIZE ȘI OPERAȚIUNI VAMALE CLUJ, cu sediul în Oradea, str. Armatei Române, nr. 4, jud. Bihor