

DECIZIA NR. 1693

din 03.03.2011

Directia Generala a Finantelor Publice, Biroul Solutionare Contestatii, a fost sesizata de catre Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale prin adresa nr. din 26.11.2010, privind contestatia formulata de catre **SC X SRL** cu sediul in

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele vamale din cadrul DJAOV ..., in Raportul de inspectie fiscala nr..... din 28.10.2010 si in Decizia de impunere nr.....10.2010 , privind virarea la bugetul statului a sumei de ... lei.

Suma contestata se compune din:

1)- Accize ... lei
Majorari de intarziere lei

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.207, alin.1 din OG nr.92/2003-republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. SC X SRL contesta suma de lei, stabilita prin Raportul de inspectie fiscala nr... din 28.10.2010 si in Decizia de impunere nr.../28.10.2010, motivand urmatoarele:

1.Societatea considera ca organele care au efectuat activitatea de inspectie fiscala nu au respectat pct 12.7 din Ordinul nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului XI din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata care precizeaza ca verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

De asemenea , petenta sustine ca nu au fost respectate prevederile pct 9.9 din Ordinul nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului XI din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata cu privire la intocmirea procesului verbal de cercetare la fata locului efectuat la cererea organului de solutionare , pentru lamurirea aspectelor ce fac obiectul contestatiei, raportul de inspectie fiscala intocmindu-se pe baza documentelor solicitate de organele de inspectie , fara cercetare la fata locului. .

2.Petenta sustine ca acciza calculata pe baza anexei nr. 5 este eronata din urmatoarele motive :

- Baza de impozitare cuprinde manopera (prestare de serviciu) si aur in completare (materia prima) , care nu sunt baza de impozitare conform legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare.

- La calculul accizelor in anul 2007 s-a plecat de la pretul cu amanuntul din care s-a sczut o baza de 20% , iar la diferenta respectiva considerata ca baza de calcul pentru acciza s-a aplicat o cota de 25% pentru stabilirea accizei.

- Societatea nu este de acord cu interpretarea data de organele de control privind comenzile executate in aceeasi zi , ca ar reprezenta bijuterii confectionate anterior si predate la schimb, si sustine ca acest lucru nu s-a dovedit in practica prin verificarea la fata locului . In acest sens petenta mentioneaza ca unitatea are trei bijutieri salariatii care pot executa oricare lucrare in aceeasi zi datorita faptului ca detine utilaje iar din materia prima aflata in unitate , o parte se gaseste sub forma de semifabricate care sunt asamblate conform modelului cerut.

-Contestatarul considera ca prin adresa .../10.09.2010 se adauga ca adaosul comercial nu este baza de impozitare astfel incat in mod eronat s-a sczut din pretul de vanzare doar acciza si sustine ca daca produsele s-ar vinde unor unitati de desfacere cu amanuntul pretul de vanzare nu ar cuprinde adaosul comercial care este practicat de societate pentru a acoperii cheltuielile cu spatiul de expozitie si expunere .

3. Petenta sustine ca penalitatile calculate in anul 2009 nu sunt reale intrucat nu s-au stabilit corect nr de zile de intarziere .

Fata de cele aratate , petenta considera ca societatea are varsate in plus accize in suma de ... lei , solicita anulara deciziei .../28.10.2010 si restituirea sumelor achitate in plus .

II. In Raportul de inspectie fiscala nr..../28.10.2010 si in Decizia de impunere nr..../28.10.2010 organele vamale din cadrul DJAOV...., au stabilit accize in suma de lei si majorari de intarziere aferente accizelor in suma de lei motivand urmatoarele:

In urma verificarii bazei de calcul a accizei aferente productiei de bijuterii din aur si /sau platina, cu exceptia verighetelor , realizate de SC X SRL inspectorii vamali au constatat ca societatea nu a respectat art.208 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 30^{1.1}(1) din Hotararea nr.44/2004 -Partea a-II-a pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora accizele se calculeaza la pretul de vanzare fara TVA.

Totodata , a fost stabilita ca datorata acciza asupra pretului de vanzare al bijuteriilor produse la comanda clientului in situatia in care comanda a fost onorata in aceeasi zi.

Aceste aspecte au condus la stabilirea diferentelor de accize datorate pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009 in cuantum de lei

De asemenea , in baza art. 119, 120 alin (1) si (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata s- au stabilit in sarcina petentei majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Avand in vedere constatările organelor de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

SC X SRL, are sediul in....., avand cod unic de inregistrare fiscal

Obiectul principal de activitate la societatii, conform Certificatului de inregistrare, consta in "Fabricarea bijuteriilor si articolelor similare din metale si pietre pretioase "cod CAEN 3622.

1. Referitor la exceptiile de procedura invocate de societate precum ca nu au fost respectate prevederile pct 9.9 12.7 din Ordinul nr. 519/27.09.2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului XI din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata mentionam urmatoarele :

Decizia de impunere nr. .../28.10.2010 a fost intocmita de activitatea de inspectie fiscala din cadrul DJAOV urmare a emiterii de catre DGFP a Deciziei nr. .../23.09.2010 prin care a fost desfiintata Decizia de impunere nr...../18.02.2010 emisa de DJAOV....

Pentru lamurirea aspectelor ce fac obiectul contestatiei, organul de solutionare a contestatiilor din cadrul DGFP , nu a solicitat organelor vamale care au efectuat inspectia fiscala cercetare la fata locului astfel cum precizeaza petenta, prin Decizia .../23.09.2010 specificandu-se ca din actul de control nu rezulta ca au fost analizate documentele contabile ale societatii si rapoartele de gestiune , fisele de operatiuni diverse , documente care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate si in baza carora societatea a calculat si virat accizele .S-a avut in vedere raspunsul transmis de Directia Legislatie in domeniul accizelor din cadrul Ministerului Finantelor publice si faptul ca documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Din Raportul de inspectie fiscala nr..... din 28.10.2010 si in Decizia de impunere nr..../28.10.2010 se retine ca s-a verificat aceeaasi perioada (01.01.2007-13.12.2009) si acelasi obiect , respectiv accizele si majorarile de intarziere aferente, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2.Referitor la modalitatea de calcul al acizelor prin Raportul de inspectie fiscala nr.... din 28.10.2010 si Decizia de impunere nr..../28.10.2010 si a majorarilor de intarziere aferente

Cauza supusă solutionării D.G.F.P.... Biroul de solutionare a contestatiilor este de a stabili daca societatea datoreaza accize in suma de... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.../28.10.2010.

In fapt , in perioada verificata societatea a desfasurat activitatea de achizitie , fabricare , comercializare produse supuse accizarii conform Legii nr. 571/2003, precum si prestari servicii constand in modificarea , prelucrarea sau completarea unor bijuterii.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr..... din 28.10.2010 si Decizia de impunere nr..../28.10.2010 organele vamale au constatat ca societatea nu a respectat art.208 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 30¹.1(1) din Hotararea nr.44/2004 -Partea a-II-a pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,conform carora accizele se calculeaza la pretul de vanzare fara TVA.

De asemenea inspectorii vamali au stabilit ca datorata acciza asupra pretului de vanzare al bijuteriilor produse la comanda clientului in situatia in care comanda a fost onorata in aceeasi zi.

De asemenea inspectorii vamali precizeaza ca , la stabilirea bazei impozabile , societatea nu a luat in calcul si bijuteriile produse si vandute ca produse finite fara a exista o comanda prealabila din partea clientului (comenzile onorate in aceiasi zi).

In drept,accizele pentru bijuterii sunt reglementate de art. 207, lit f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata cu modificarile si completarile ulterioare , care precizeaza:

"Art.207. -Urmatoarele produse sunt supuse accizelor: (...)

f) bijuterii din aur și/sau din platină cu codul NC 7113 19 00, cu excepția verighetelor;

In vederea aplicarii unitare a acestor prevederi Ministerul Economiei si Finantelor -Directia de Legislatie in Domeniul Accizelor , prin adresa nr. 270468/13.11.2007 face urmatoarele precizari:

"In situatia in care bijuteriile sunt produse si vandute ca produse finite , fara a exista o comanda prealabila din partea clientului si chiar daca se incaseaza numai manopera, pentru diferenta predandu-se aur la schimb pentru aceste produse se datoreaza accize. In aceste conditii, accizele se datoreaza la vanzarea produsului finit catre client indiferent daca valoarea integrala a bijuteriei se plateste in bani sau se plateste numai manopera , pentru diferenta de valoare clientul predand aur la schimb"

De asemenea prin adresa 345383/mai 2009, emisa de Ministerul inantelor Publice Directia de legislatie in domeniul accizelor , existenta la dosarul cauzei , se precizeaza :

" Nu se datoreaza accize pentru bijuteriile confectionate sau transformate de bijutier la comanda clientului altul decat un operator economic , din materialele acestuia , pentru care bijutierul practica tarif de confectionare sau transformare"

Potrivit acestor precizari , in situatia in care societatea detine **comenzi** din partea clientului , pentru aceste operatiuni nu se datoreaza accize, intrucat activitatea de prestare de servicii nu intra sub incidenta accizelor.Deci pentru bijuteriile din aur confectionate la comanda clientilor , din materiale acestora, pentru care se percepe tarif de confectionare , nu se datoreaza accize.

In ceea ce priveste baza de impozitare sunt aplicabile 208 alin (2) si alin (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata cu modificarile si completarile ulterioare , care precizeaza:

"Art. 208 Nivelul si calculul accizei (...)

(7) In cazul produselor prevazute la alin.(2),(3) si (5), accizele preced taxa pe valoarea adaugata si se calculeaza o singura data prin aplicarea cotelor procentuale prevazute de lege asupra bazei de impozitare, care reprezinta:

a) pentru produsele prevazute din productia interna - pretul de livrare al producatorului, mai putin acciza; (...)".

(2) Nivelul accizelor în perioada 2007 - 2010 pentru alte produse este prevăzut în anexa nr. 3 care face parte integrantă din prezentul titlu.

ANEXA 3*)

*) Anexa nr. 3 este reprodusă în facsimil.

Nr. crt.	Denumirea produsului sau a grupei de produse	2007 Acciza (%)	2008 Acciza (%)	2009 Acciza (%)	2010 Acciza (%)
3.	Bijuterii din aur și/sau din platină, cu excepția verighetelor	25	15	10	0

Punctul 30^{1.1} (1) din Hotararea nr.44/2004 -Partea a II-a pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal:

"Norme metodologice:

30^{1.1}.(1) Pentru produsele din productia interna, baza de impozitare este reprezentata de pretul de livrare, respectiv pretul de vanzare al produselor de producator, mai putin acciza."

In ceea ce priveste exigibilitatea accizelor si plata lor art. 211, 212 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata cu modificarile si completarile ulterioare, specifica:

Art.211

"Exigibilitatea

(1) Momentul exigibilitatii accizei intervine:

a) pentru produsele din productia interna, la data efectuării livrării, la data acordării produselor ca dividende sau ca plata in natura, la data la care au fost consumate pentru reclama si publicitate si, respectiv, la data instrainării ori utilizării in oricare alt scop decat comercializarea."

Art.212

"Plata accizelor la bugetul de stat

(1) Pentru produsele provenite din productia interna, accizele se platesc la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care acciza devine exigibila."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca baza impozabila pentru produse din productia interna o reprezinta **pretul de livrare al producatorului,**

respectiv pretul de vanzare al produselor **practicat de producator** , mai putin acciza
Acest pret reprezinta **valoarea** fara TVA a bijuteriilor vandute clientului .

Pentru lamurirea aspectelor legate de accizarea bijuteriilor si baza impozabila s-a solicitat MFP Directiei de Legislatie in Domeniul Accizelor ,cu adresele nr..../01.06.2010 si nr/08.07.2010, precizari privind regimul accizelor pentru bijuteriile de aur.

Prin adresa nr. .../10.09.2010, inregistrata la noi sub nr.../21.09.2010 Ministerul Finantelor Publice --Directia de Legislatie in Domeniul Accizelor face urmatoarele precizari:

*“ In aceasta situatie , in conformitate cu alin (7) al art.208 din Codul fiscal si alin (1) al pct 30.1.1 de la titlul VII din normele metodologice , baza de impozitare asupra careia se aplica cota procentuala a accizei era reprezentata de **pretul de vanzare al bijuteriilor practicat de producator** , mai putin acciza .De asemenea , mentionam ca la acelasi aliniat al art. 208 din Codul fiscal se precizeaza ca accizele preced TVA si se calculeaza o singura data prin aplicarea cotei procentuale asupra bazei de impozitare . Altfel spus , cota procentuala a accizei se aplica asupra valorii bijuteriei determinata pe baza pretului de vanzare fara accize si nu asupra cantitatii de aur asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala intocmit de catre organul de control vamal inregistrat cu nr. 997/18.02.2010.*

*In cazul de fata , si anume al produselor supuse accizelor nearmonizate provenite din productia interna , conform prevederilor art. 211 alin (1) lit a) din Codul fiscal , exigibilitatea accizelor intervenea la data livrarii / vanzarii acestora la data acordarii produselor ca dividende sau ca plata in natura ,consumate pentru reclama si publicitate si, respectiv, la data instrainarii ori utilizarii **in oricare alt scop decat comercializarea**.Pentru respectivele produse , accizele se plateau la bugetul de stat pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care acciza devenise exigibila , potrivit prevederilor alin 1al art. 212 din Codul fiscal.*

In ceea ce priveste regimul accizelor pentru bijuteriile confectionate la comanda clientului , mentionam ca nu intrau sub incidenta accizelor bijuteriile pentru care se practica tarif de manopera - clientul prezenta materia prima (aurul) si achita doar contravaloarea aferenta tarifului de confectionare.

*Referitor la adaosul comercial , din cunostintele noastre acesta reprezinta suma cuprinsa intre doua preturi ale aceluiasi produs, de regula diferenta intre pretul de vanzare cu amanuntul si pretul cu ridicata , suma care este destinata acoperirii cheltuielilor de circulatie si obtinerii unui profit de catre toate societatile comerciale participante la cumpararea si revanzarea marfurilor. In aceasta situatie nu se intelege ratiunea inscrierii in Raportul de productie (nr. 38/30.12.2008 inclus in documentatia anexata de dumneavoastra) a adosului comercial la pretul de productie (care in cota procentuala este peste 25% fata de “ pretul de productie care cuprinde o acciza de 15%aplicata asupra unei valori ce reprezinta pretul de productie mai putin acciza”) . In acest context , in opinia noastra , in notiunea de pret de vanzare mentionata la pct 30.1.1 de mai sus , intra **pretul practicat de producator** la vanzarea produsului realizat de acesta.*

Din continutul adresei se retin urmatoarele aspecte :

- Nu intra sub incidenta accizelor bijuteriile **confectionate la comanda clientului** pentru **care se practica tarif de manopera - clientul prezenta materia prima (aurul) si achita doar contravaloarea aferenta tarifului de confectionare.**

- In notiunea de **pret de vanzare** mentionata la pct.30.1.1 de la titlul VII din *normele metodologice*, intra pretul practicat de producator la vanzarea catre client a bijuteriilor .

Avand in vedere precizarile de mai sus si intrucat bijuteriile confectionate la comanda clientului pentru care se achita doar contravaloarea aferenta tarifului de confectionare nu intra sub incidenta accizelor , din anexa 5 , organul de solutionare a contestatiilor, a excus de la acizare aceste bijuterii, motiv pentru care urmeaza a se admite contestatia pentru acest capat de cerere .

Referitor la mentiunile petentei conform carora baza de calcul pentru determinarea accizelor nu este corecta intrucat s-a luat in calcul si adaosul comercial , precizam :

Baza de impozitare cuprinde pretul de vanzare al bijuteriilor .

Conform definitiei consacrate de literatura de specialitate pretul de livrare reprezinta pretul la care circula marfurile intre vanzator si cumparator.Astfel pretul de vanzare al producatorului devine pret de livrare.

Pretul de vanzare fara TVA + acciza formeaza pretul de livrare, baza de impozitare pentru calculul TVA.

Intrucat , conform prevederilor legale anterior enuntate, baza impozabila la calculul accizelor o reprezinta pretul practicat de producator la vanzarea produsului se retine ca organul de inspectie vamala a stabilit corect baza de impozitare la pretul practicat de petenta pentru bijuteriile care intra in sfera de aplicare a accizelor, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere.

Prin contestatie se mentioneaza ca la calculul accizelor in anul 2007 s-a plecat de la pretul cu amanuntul din care s-a sczut o baza de 20% , iar la diferenta respectiva considerata ca baza de impozitare , s-a aplicat o cota de 25% pentru stabilirea accizei.

In sustinerea celor afirmate contestatara inaintea prin adresa nr..../21.01.2011, rapoartele de productie aferente anului 2007.

Din verificarea fiecarui raport de productie aferent perioadei mai 2007-decembrie 2007 si compararea cu suma inscrisa ca baza impozabila in anexa 5 , pentru anul 2007 s-a constatat ca organul de inspectie vamala , pentru stabilirea bazei impozabile a procedat in felul urmatoar:

Baza de impozitare /2007= valoarea produse finite/luna x 100/120

In drept , pentru anul 2007 , stabilirea bazei impozabile trebuia calculata dupa cum urmeaza :

Baza impozabila = valoare produse finite /luna x 100/125

Avand in vedere cele de mai sus pentru anul 2007 s-a procedat la corectarea bazei impozabile pentru bijuteriile realizate , evidentiate in Raportul de productie, la rubrica raport de productie pentru perioada mai 2007-decembrie 2007 , a diferentelor la acciza si la majorari de intariere aferente anului 2007.

Astfel , pentru anul 2007 , a rezultat o diferenta la acciza de plata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de.... lei .

Petenta sustine in contestatie ca penalitatile calculate in anul 2009 nu sunt reale intrucat nu s-au stabilit corect nr de zile de intarziere .

Prin referatul inaintat de Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale s-a mentionat ca “ *printr-o aplicare eronata a programului de calcul pentru stabilirea numarului de zile de intarziere acestea nu au fost corect stabilite* “, astfel incat la dosarul contestatiei s-a anexat corectia efectuata la anexa 5 privind calculul majorarilor de intarziere pentru anul 2009 din care au rezultat majorari de intarziere datorate pentru anul 2009 in suma de lei .

Avand in vedere cele de mai sus se retine din Situatia privind accizele si majorarile de intarziere pentru perioada 2007-2009 o diferenta la acciza datorata fata de acciza declarata in perioada 2007-2009 in suma totala de de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma totala de lei .

Pe cale de consecinta urmeaza a se admite partial contestatia pentru accize in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de lei si a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru accize in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.216 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala se:

DECIDE :

1.Admiterea partiala a contestatiei si anulara partiala a Deciziei de impunere nr..../28.10.2010 pentru suma de ... lei, reprezentand accize , precum si pentru majorarile de intarziere aferente in suma totala de ... lei.

2. Respingerea ca neintemeiata contestatiei pentru urmatoarele sume :

- ... lei accize ;

- ... lei majorari de intarziere aferente accizelor .

3.Respingerea contestatiei ca neintemeiata cu privire la conditiile procedurale

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr.554/2004.

DIRECTOR EXECUTIV ,