

DECIZIA NR. 550
din2010

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
SC X SRL ,
inregistrata la D.G.F.P. Brasov sub

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul Solutionare Contestatii, a fost sesizata de catre Directia Judeteana pentru Accize si Operatiuni Vamale Brasov prin adresa nr. din 12.03.2010, privind contestatia formulata de catre **SC X SRL** cu sediul in Mun. Brasov,

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele vamale din cadrul DJAOV Brasov, in Raportul de inspectie fiscala nr..... din 18.02.2010 si in Decizia de impunere nr..... , 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 18.02.2010 si in Decizia de impunere nr....., motivand urmatoarele:

Petenta precizeaza ca acciza calculata de organul de inspectie fiscala in valoare de lei si penalizari de lei pentru aurul in completare vandut de catre societate catre beneficiarii lucrarilor nu este reala.

Contestatarul mentioneaza ca aurul in completare este materia prima si se gaseste sub forma de "fragmente de bijuterii" cu titlu de 14 k (585) in timp ce manopera aferenta prelucrarii bijuteriilor realizate din aurul clientilor este fixa pe fiecare obiect indiferent de greutatea acestuia , aceasta fiind considerata prestare de serviciu.

Petenta considera ca art.207 litera f din Legea 571/2003 prevede accizarea "bijuteriilor de aur si platina cu codul NC 71131900 cu exceptia verighetelor " si in nici un caz accizarea vanzarii de materie prima , respectiv "fragmente de bijuterii".

Totodata petenta, sustine ca acciza calculata de organul de inspectie in valoare de lei pentru bijuteriile confectionate din aurul propriu si vandute ca bijuterii accizabile nu este corecta intrucat baza impozabila cuprinde si adaosul comercial practicat de societate pentru vanzarea cu amanuntul.

In sprijinul celor sustinute petenta invoca prevederile pct 30 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care precizeaza ca baza de impozitare este reprezentata de pretul de vanzare al produselor precticate de producator mai putin acciza . Petenta face precizarea ca societatea a respectat aceasta prevedere legala , pretul de livrare practicat de producator fiind format din materia prima + costul prelucrarii care contine urmatoarele elemente de cheltuieli: energie electrica, combustibil, salarii, CAS, CASS, somaj, amortizare utilaje , cota chirie spatiu si beneficiu.

Contestatarul sustine ca pretul de vanzare pentru producator este , in conformitate cu Legea 82/1994 , pretul de livrare si acciza care se calculeaza prin aplicarea de cote procentuale prevazute de lege . Petenta mentioneaza ca acest pret de vanzare se aplica in cazul in care livreaza bijuterii la unitati ce desfac produsele la pretul cu amanuntul.

De asemenea , petenta mentioneaza ca prin spatiul suplimentar ce excede activitatii de productie , societatea desface o parte din bijuterii la pretul cu amanuntul care , pe langa pretul de vanzare mai are in componenta si adaosul comercial care in conformitate cu pct 30 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , nu este baza de impozitare pentru calculul accizelor.

Fata de cele aratate , petenta considera calculele efectuate de organele de control si impunerea la plata a sumelor de lei accize si ... lei majorari de intarziere prin Decizia de impunere nr. eronate.

II. In Raportul de inspectie fiscala nr. ... din 18.02.2010 si in Decizia de impunere nr..... organele vamale din cadrul DJAOV Brasov, 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 codul NC 7113 19 00, cu exceptia verighetelor , inspectorii vamali au constatat ca nu a fost 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, respectiv ca accizele preced TVA.

Totodata , in urma verificarilor efectuate asupra bonurilor de comanda , s-a constatat ca la stabilirea bazei de impozitare , societatea nu a luat in calcul si cantitatea de aur pe care a adaugat-o pentru obtinerea bijuteriilor pe baza bonurilor de comanda

Aceste aspecte au condus la stabilirea diferentelor de accize datorate in quantum 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 și prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificării se retin următoarele:

SC X SRL, are sediul in Brasov,, fiind inregistrata la Registrul Comertului sub nr....., avand cod unic de inregistrare fiscal

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

Cauza supusă soluționării este daca D.G.F.P.Brasov- Biroul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra recalculării accizelor in suma de lei , in conditiile in care organele de inspectie vamala nu au analizat documentele contabile ale societatii, precum și documentele care au stat la baza inregistrării in contabilitate și in baza carora societatea a calculat și virat accizele , iar temeiul de drept in baza caruia au calculat accize suplimentare nu a fost explicitat.

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

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. din 18.02.2010 și Decizia de impunere nr..... organele vamale au constatat ca nu a fost respectat art.208 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei cu modificarile și completările 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, respectiv ca accizele preced TVA.

De asemenea inspectorii vamali precizeaza ca societatea , la stabilirea bazei impozabile , nu a luat in calcul și cantitatea de aur adaugata pentru abținerea bijuteriilor in baza bonurilor de comanda, motiv pentru care s-a calculat acciza aferenta valorii aurului in completare.

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

*"Art.207. -Următoarele produse sunt supuse accizelor: (...)
f) bijuterii din aur și/sau din platină cu codul NC 7113 19 00, cu excepția verighetelor;*

In vederea aplicării unitare a acestor prevederi Ministerul Economiei și Finantelor -Directia de Legislatie in Domeniul Accizelor , prin adresa nr./13.11.2007 face următoarele precizări:

"In situatia in care bijuteriile sunt produse și vandute ca produse finite , fara a exista o comanda pralabila din partea clientului și 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”

Potrivit acestor precizari , in situatia in care societatea detine **comenzi prealabile** 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 prealabila a clientilor , din materiale acestora, pentru care se percepe tarif de confectionare , nu se datoreaza accize. Pentru aceste bijuterii nu se calculeaza nici accize aferente aurului in completare, vanzarea de fragmente de bijuterii nefiind accizabila .

La dosarul contestatiei au fost depuse de catre societate copii ale unor bonuri de comanda din care rezulta ca societatea a efectuat si actiuni de prestari de servicii constand in modificarea , prelucrarea , confectionarea de bijuterii la comanda **prealabila** a clientilor.

De asemenea sunt comenzi **onorate in aceiasi zi** , demonstrand faptul ca bijuteriile au fost produse si vandute ca produse finite prin magazinele de specialitate , fara sa existe o comanda prealabila din partea clientului astfel incat pentru aceste bijuterii societatea datoreaza accize , chiar daca se plateste numai manopera . Pentru aceste produse aurul in completare este de fapt materie prima care contribuie la producerea bijuteriei , intra in pretul de productie si se accizeaza.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala nu rezulta daca organul de inspectie a luat in considerare faptul ca societatea a prestat si servicii de modificare , prelucrare sau completare a unor bijuterii . Organele de control se limiteaza in a preciza ca societatea , la stabilirea bazei impozabile , nu a luat in calcul si cantitatea de aur adaugata pentru abtinerea bijuteriilor in baza bonurilor de comanda, motiv pentru care s-a calculat acciza aferenta valorii aurului in completare.

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	2008	2009	2010
		Acciza (%)	Acciza (%)	Acciza (%)	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 . 192, 166, alin . (1) lit.b), coroborate cu art. 211, 212 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata cu modificarile si completarile ulterioare, specifica:

"ART. 192

Momentul exigibilității accizelor

(1) Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.

(2) Un produs accizabil este eliberat pentru consum în România, în condițiile prevăzute la art. 166.

ART. 166

Eliberarea pentru consum

(1) În înțelesul prezentului titlu, eliberarea pentru consum reprezintă:

a) orice ieșire, inclusiv ocazională, a produselor accizabile din regimul suspensiv;

*b) **orice producție**, inclusiv ocazională, de produse accizabile în afara regimului suspensiv;*

c) orice import, inclusiv ocazional, de produse accizabile - cu excepția energiei electrice, gazului natural, cărbunelui și cocsului -, dacă produsele accizabile nu sunt plasate în regim

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 produselor finite care cuprinde si beneficiul(cota de profit) al producatorului .Pretul de vanzare cu amanuntul al produselor cuprinde si adaosul comercial , aferent marfurilor din unitatile de desfacere.

De asemenea , se retine ca momentul exigibilitatii accizei este momentul in care produsul este eliberat pentru consum , respectiv cand produsul este eliberat din productie sau la data utilizarii in oricare alt scop decat comercializarea.

Urmare adreselor noastre nr...../01.06.2010 si nr/08.07.2010 prin care solicitam precizari suplimentare 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 contravaloarea aferenta tarifului de confectionare.

*Referitor la adaosul comercial , din cunostintele noastre acesta reprezinta suma cuprinsa intre doua preturi ale aceluasi 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 actului de control nu rezulta ca au fost analizate documentele contabile ale societatii si rapoartele de gestiune , fisele pentru operatiuni diverse ,documente care au stat la baza inregistrarii in contabilitate si in baza carora societatea a calculat accizele.

Nu se specifica daca , pentru bijuteriile produse si vandute de societatea prin unitatea proprie , s-a inregistrat in contabilitate **valoarea productiei finite** (la **pret de productie**) conform rapoartelor de productie (345 " Produse finite" = 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse") , daca s-a inregistrat **adaosul comercial in contul 378 "Diferente de pret la mărfuri"** cu ajutorul caruia se tine evidenta adaosului comercial (marja comerciantului) aferent mărfurilor din unitățile comerciale.

De asemenea temeiul de drept in baza caruia s-au calculat accize suplimentare nu a fost explicat, nu s-a facut o analiza privind documentele intocmite de societate , daca au fost legal intocmite , daca s-a inregistrat corect in contabilitate

Potrivit prevederilor art. 64 si art. 65 alin (2) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata:

ART. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Art. 105 alin (1) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, specifica:

ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Prin urmare , organele de solutionare a contestatiilor nu se pot pronunta asupra cuantumului accizei stabilite suplimentar aferente aurului in completare si asupra diferentei bazei de impozitare , intrucat organele de inspectie vamala nu au analizat documentele contabile ale societatii, precum si documentele care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate si in baza carora societatea a calculat si virat accizele , iar temeiul de drept in baza caruia s-au calculat accize suplimentare nu a fost explicat iar din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate determina cu precizie baza impozabila .

Avand in vedere cele precizate mai sus , urmeaza sa se desfiinteze Raportul de inspectie fiscala nr..... din 18.02.2010 si Decizia de impunere nr..... , privind **accize in suma de lei** urmand ca organele de specialitate din cadrul DJAOV Brasov sa efectueze o reanalizare a situatiei de fapt si sa emita o noua decizie de impunere.

In drept art. 216 alin (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata cu modificarile ulterioare , precizeaza:

“ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Pct 12.7 din ORDIN Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, specifica :

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Cu privire la majorarile de intarziere calculate in suma de lei se retine ca stabilirea de majorari de intarziere in sarcina contestatarului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat s-a desfiintat Decizia de impunere nr..... pentru accize stabilite suplimentar in suma de lei , urmeaza a se desfiinta si pentru majorari de intarziere in suma de lei reprezentand masura accesorie , conform principiului “ **accessorium sequitur principalem**”

Organele de inspectie vamala printr-o alta echipa ,urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta si de cele precizate in prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.216, alin.3, din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala se:

DECIDE :

1.Desfiintarea si refacerea Deciziei de impunere nr....., pentru suma de **lei**, reprezentand accize , precum si pentru majorarile de intarziere aferente in suma totala de **lei** ,urmand ca organele vamale competente sa procedeze la refacerea verificarii pentru aceeasi perioada si aceiasi baza impozabila tinand cont de prevederile legale aplicabile în speta precum si cele retinute din cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.