



Ministerul Finanțelor Publice



**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Maramureș
Biroul Soluționarea Contestatiilor**

**Decizia nr.316 din 02.08.2012 privind soluționarea
contestatiei formulate de SC X SRL, cu domiciliul fiscal în S. M., str. I.
M. A. ,nr..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului M. sub nr...../26.06.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului M. a fost sesizată de către Activitatea de Inspectie Fiscală prin adresa nr. /21.06.2012, înregistrată sub nr. /26.06.2012 asupra contestației depuse de SC X SRL, împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. /03.05.2012, emisă în baza raportului de inspectie fiscală încheiat în data de 02.05.2012.

Contestația are ca obiect suma totală de lei, reprezentând :

- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.205 alin.(1), art.206, art.207alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului M. este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată SC X SRL solicită anularea parțială a deciziei de impunere nr. /03.05.2012, motivând următoarele:

Cu privire la lipsa denumirii achiziției, respectiv a faptului că pe factura s-a înscris generic – materiale de construcții, nu s-a procedat corect deoarece obligația fiscală reprezentând TVA suplimentară în suma de lei nu coincide cu descrierea faptei având în vedere că potrivit art. 155 alin.(8) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocat de organele de inspectie fiscală, se pot emite facturi de către un tert în numele și contul

furnizorului, iar materialele de constructii achizitionate au fost specificate detaliat in avizele de insotire a marfii nr. ... si

Astfel, avand in vedere incadrarea juridica gresita, in drept a faptei, respectiv indicarea actului normativ prin care se constata si se stabileste obligatia fiscala suplimentara, nu se poate justifica masura aplicata.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta cheltuielilor cu materialele auxiliare si consumabile date in consum in mod nejustificat, contestatoarea sustine ca momentul privind necesitatea si oportunitatea darii in consum a materialelor este apreciat de catre administratorul societatii, in vederea asigurarii desfasurarii in bune conditii a activitatii.

Obligatia fiscala constatata privind taxa pe valoarea adaugata suplimentara nu coincide cu descrierea faptei deoarece art. 145 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal reglementeaza dreptul de deducere a taxei in anumite cazuri respectiv cele prevazute la art. 128 alin.(8) si la art. 129 alin.(5).

Organele de inspectie fiscala nu au realizat o descriere suficienta a operatiunii economice pe care sustin ca SC X SRL ar fi comis-o avand in vedere ca materialele constand in aranjamente florale, cablare si configurare retea, saci de menaj, produse curatenie, prosoape, folii, etc. au legatura directa cu obiectul de activitate, respectiv bar, materialele achizitionate pentru aceasta activitate dau dreptul la deducerea TVA aferenta.

De asemenea, SC X SRL detine note de receptie pentru toate achizitiile si bonuri de consum, care sunt inregistrate in evidenta contabila, astfel incat daca organele fiscale apreciau ca nejustificate deconturile de TVA legate de aceste materiale puteau proceda la verificarea tuturor evidentelor contabile legate de acestea.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii intracomunitare a unui autoturism contestatoarea sustine ca a fost achizitionat in vederea asigurarii transportului de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii societatii incadrandu-se in exceptiile prevazute de art. 145.1 alin.(1) din Legea nr. 571/2003.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 02.05.2012, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectie fiscala generala si a vizat

perioada 01.10.2009-31.03.2012.

SC X SRL are ca obiect principal de activitate: Baruri si alte activitati de servire a bauturilor, cod CAEN 5630.

Conform evidentelor contabile, la data de 31.03.2012 SC X SRL figureaza cu o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, achitata in intregime pana la data controlului.

Cu privire la modul de determinare, evidentiere si plata a taxei pe valoarea adaugata, pentru perioada verificata s-a constatat o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de lei astfel:

- lei, reprezentand TVA dedusa din factura nr. .../19.01.2011 in valoare totala de lei, din care baza impozabila in suma de lei a fost inregistrata in evidenta contabila in contul 231 "Investitii in curs".

Intrucat pe factura s-a in scris generic "materiale de constructii", produsele achizitionate neputand fi identificate, taxa pe valoarea adaugata aferenta nu este deductibila conform prevederilor art. 155 din Legea nr. 571/2003 .

- lei reprezentand TVA aferenta cheltuielilor cu materiale auxiliare in suma de lei (cont 6021) si cu materiale consumabile in suma de lei (cont 6028), date in consum in mod nejustificat in luna februarie 2012, fara sa detina bonuri de consum prin care acestea sa fie identificate.

Achizitia acestor materiale a fost inregistrata in contabilitate in conturi de stocuri, lunar, in mod repetat in perioada septembrie 2009- decembrie 2011, astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile in trim. I 2012.

Au fost incalcate prevederile art. 145 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora orice persoana are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata daca bunurile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta materialelor auxiliare si consumabile este nedeductibila.

- lei reprezentand TVA aferenta achizitionarii intracomunitare a unui mijloc fix (autoturism) in suma de lei pentru care societatea a aplicat taxarea inversa inregistrand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata, prin articolul contabil 4426=4427 fara a inregistra concomitent trecerea pe costul autovehiculului a taxei pe valoarea adaugata nerecuperabile prin articolul contabil 2133=4426, asa cum prevede O.G. nr. 34/2009 si Normele de aplicare a acesteia.

Prin modificarile la O.G. nr. 34/2009, respectiv art.145 ^1 alin.(1) din O.G. nr. 125/2012 se acorda drept de deducere pentru ..% din taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei in cauza, rezultand o taxa pe valoarea

adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

In concluzie, pentru perioada verificata organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma totala de lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei si tinand cont de taxa pe valoarea adaugata de recuperat din evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 25.03.2012-02.05.2012, dobanzi de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 alin.(7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in suma de ... lei astfel: ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei .

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 02.05.2012 , a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr./03.05.2012, privind obligatiile fiscale contestate de SC X SRL in suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si dobanzi de intarziere aferente in suma de ... lei.

III.Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr./03.05.2012, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, SC X SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei in baza facturii nr. .../19.01.2011 in valoare totala de lei reprezentand "materiale de constructii", din care baza impozabila in suma de lei a fost inregistrata in contul 231" Investitii in curs".

Intrucat factura nu cuprinde denumirea materialelor achizitionate, organele de inspectie fiscala au considerat taxa pe valoarea adaugata provenita din aceasta factura nedeductibila.

Prin contestatia formulata SC X SRL sustine ca materialele de constructie achizitionate au fost specificate detaliat in avizele de insotire a

marfii nr. .. si ...

Art.146 alin.(1) lit. a) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5);”

Art. 155 alin. (5) lit. h) din același act normativ prevede:

**“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:
h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate (...);”**

Luând în considerare prevederile legale citate și având în vedere că factura fiscală în speta nu a fost completată cu informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) lit.h), respectiv denumirea bunurilor achiziționate, se reține că SC X SRL nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, întrucât factura fiscală în speta nu îndeplinește calitatea de document justificativ conform legii.

Motivarea contestației conform căreia materialele de construcție achiziționate au fost specificate detaliat în avizele de însoțire a marfii nr. .. și .., nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acestea nu îndeplinesc calitatea de documente justificative având în vedere că nu conțin adresa beneficiarului, data întocmirii, data la care au fost livrate materialele de construcție, semnatura expeditorului, valoarea și totalul, astfel că nu rezultă de nicaieri că aceste avize au stat la baza întocmirii facturii în speta.

Astfel, factura în speta nu îndeplinește calitatea de document justificativ așa cum prevede pct.2 din O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, care precizează:

“Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziția intracomunitară a unui autoturism marca T. în baza facturii nr. / 19.03.2012 în valoare de lei emisă de A. S. din G. pentru care a aplicat măsurile de simplificare înregistrând taxa pe valoarea adăugată în suma de lei atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ..% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului în speta este nedeductibilă, motiv pentru care au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentară în suma de lei.

Prin contestația formulată SC X SRL susține că autoturismul în speta a fost achiziționat în vederea asigurării transportului de personal la și de la locul de desfășurare a activității societății.

Art. 145¹ alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat prin OUG nr. 125/2012 în vigoare de la data de 01.01.2012 precizează:

“(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca SC X SRL nu are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei reprezentand ..% din taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei autoturismului marca T. intrucat acest vehicul nu se incadreaza in categoria vehiculelor exceptate pentru care se acorda drept de deducere.

Motivarea contestatoarei conform careia autoturismul in speta a fost achizitionat in vederea asigurarii transportului de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii societatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat nu a dovedit cu documente justificative ca există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport asa cum prevede pct. 45¹ lit.f) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 : **“vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.”**

Asa cum rezulta din Sistemul National de Evidente Auto, SC X SRL detinea in patrimoniu anterior anului 2012, .. autoturisme si nu a asigurat transportul angajatilor la si de la locul de desfasurare a activitatii desi avea aceleasi puncte de lucru si acelasi obiect de activitate respectiv “Baruri si alte activitati de servire a bauturilor”, prin urmare se retine ca nu exista dificultati pentru angajati de a gasi alte mijloace de transport pentru a ajunge la punctele de lucru situate in O. str. S. si str. M.I. A..

De asemenea, documentele denumite “Lucrul autovehiculului”, anexate la dosarul contestatiei, nu indeplinesc calitatea de documente justificative intrucat nu cuprind elementul esential respectiv km. efectiv parcursi , total kilometri efectivi, ora de plecare si de sosire, ore functionare pe loc si cuprinde .. persoane iar acordul colectiv prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit transportul angajatilor, care nu este datat, cuprinde .. persoane .

Asa cum rezulta din documentul denumit "Lucrul autovehiculului" persoana care a condus autovehiculul este C. C. M., directorul societatii, insa este putin probabil ca acesta a desfasurat activitatea de sofer asigurand zilnic transportul celor .. persoane de la domiciliul la locul de munca si retur .

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala precizeaza ca documentele mai sus prezentate au fost intocmite ulterior inspectiei fiscale cu vadita intentie de a justifica deducerea taxei pe valoarea adaugata.

Mai mult, la finalizarea inspectiei fiscale administratorul societatii si-a exprimat in scris punctul de vedere in legatura cu modificarea bazei de impunere a obligatiilor fiscale si anume ca – nu are obiectii.

Astfel, se retine ca documentele depuse de SC X SRL la dosarul contestatiei nu indeplinesc calitatea de documente justificative si au fost intocmite cu scopul de a se sustrage de la plata taxei pe valoarea adaugata stabilita in mod corect de organele de inspectie fiscala.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata .

2.Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca, SC X SRL datoreaza dobanzile de intarziere in suma de .. lei aferente taxei pe valoarea adaugata , stabilite prin decizia de impunere nr./03.05.2012, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala M.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionate anterior, SC X SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei .

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 25.03.2012-02.05.2012, dobanzi de intarziere in suma de lei.

In drept art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin OUG nr. 39/2010 in vigoare de la data de 01.07.2010 prevede:

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

Art. 120 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin OUG nr. 39/2010, in vigoare de la data de 01.07.2010 precizeaza:

“(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art. 120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, modificat prin OUG nr.88/2010, in vigoare de la data de 01.10.2010, precizeaza:

“(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca, pentru taxa pe valoarea adaugata determinata suplimentar in suma de lei si neachitata la scadenta SC X SRL datoreaza dobanzile de intarziere in suma de ... lei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata .

3. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata in suma de ... lei si dobanzi de intarziere aferente in suma de ... lei, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca SC X SRL o datoreaza, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 02.05.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr./03.05.2012, nu rezulta cu claritate situatia de fapt si de drept.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 02.05.2012, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna februarie 2012 SC X SRL a inregistrat in contul 6021 “Cheltuieli cu materialele auxiliare” suma de lei si in contul 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” suma de lei reprezentand materiale auxiliare si consumabile date in consum fara sa detina bonuri de consum prin care sa fie identificate.

Aceste materiale au fost inregistrate in contabilitate in conturi de stocuri respectiv 3021 “Materiale auxiliare” si 3028 ”Alte materiale consumabile”, lunar, in perioada septembrie 2009-decembrie 2011, prin urmare nu au fost destinate realizarii de venituri taxabile in trim. I 2012 , astfel organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta acestora este nedeductibila.

Temeiul de drept invocat de organele de inspectie fiscala este art. 145 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal insa acest articol nu se refera la dreptul de deducere a taxei pentru bunurile achizitionate in

vederea utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, asa cum se precizeaza in raportul de inspectie fiscala.

Prin raportul de inspectie fiscala, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 25.03.2012-02.05.2012, dobanzi de in suma de ... lei astfel: ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei si ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, mentionand ca au tinut cont de taxa pe valoarea adaugata de recuperat din evidenta contabila, insa nu au anexat situatia privind calculul dobanzilor de intarziere de unde sa rezulte baza impozabila in suma de ... lei .

Prin contestatia formulata SC X SRL sustine ca materialele auxiliare si consumabile in speta au legatura directa cu obiectul de activitate si ca detine note de receptii si bonuri de consum, care sunt inregistrate in evidenta contabila depunand doua bonuri de consum colectiv din data de 29.02.2012, cont 3021 "Materiale auxiliare" si cont 3028" Alte materiale consumabile" .

Prin referatul nr. ../21.06.2012 privind propunerile de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala precizeaza ca desi materialele auxiliare si consumabile au fost achizitionate in perioada septembrie 2009-decembrie 2011, SC X SRL nu a prezentat in timpul controlului liste de inventar, iar din bonurile de consum prezentate cu ocazia contestatiei rezulta ca sunt bunuri care se consuma imediat dupa achizitionare (aranjamente florale, produse de intretinere si curatenie, hartie igienica) si nu dupa perioade lungi de timp cand se face "curatenie" in soldurile conturilor din balanta de verificare.

In drept, art. 105 alin. (1) "Reguli privind inspectia fiscala" din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Potrivit art. 109 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, care prevede:

"(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus

sa in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.(...)”

Totodata, conform pct. 102.1. din Hotararea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale”.

Potrivit acestor prevederi legale, raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere prin care se stabilesc obligatii fiscale suplimentare in sarcina agentului economic.

La intocmirea raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere examinarea ”tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Fata de prevederile legale citate si avand in vedere cele precizate in continutul deciziei, ca urmare a analizei raportului de inspectie fiscala se retine ca nu contine constatari clare si complete privind motivele de fapt care au condus la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei, aferente materialelor auxiliare date in consum in data de 29.02.2012 .

Astfel, in raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au precizat ca in luna februarie 2012 SC X SRL a dat in consum materiale auxiliare in suma de lei si materiale consumabile in suma de lei fara sa detina bonuri de consum prin care acestea sa fie identificate, insa contestatoarea anexeaza .. bonuri de consum colectiv care cuprind materiale auxiliare si consumabile care puteau fi utilizate in activitatea societatii.

Intrucat, organele de inspectie fiscala nu au anexat la raportul de inspectie fiscala copii ale facturilor de achizitie a materialelor auxiliare in speta, notele de receptie si fisele analitice a conturilor “3021” si “3028” pentru perioada septembrie 2009-februarie 2012 si nu au verificat daca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, Biroul Solutionarea Contestatiilor nu se poate pronunta daca materialele cuprinse in bonurile de consum sunt cele care au fost inregistrate in conturile mai sus mentionate.

Cap. III "Constatari fiscale" din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, precizeaza:

"Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale, se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

3. Baza de impunere.

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;(...)

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;"

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 02.05.2012 nu contine constatari clare si precise cu privire la motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere la taxa pe valoarea adaugata si la calculul obligatiilor fiscale accesorii aferente acesteia .

Astfel, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, organele de inspectie au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta cheltuielilor cu materialele auxiliare inregistrate in conturile 3021 si 3028, date in consum in data de 29.02.2012, este nedeductibila conform prevederilor art. 145 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal : ***"Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5)."***

Art. 128 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

"Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

- c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;**
- d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;**
- e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;**
- f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.”**

Art. 129 alin.(5) din același act normativ, prevede:

“Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;

c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.”

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat temeiul de drept pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de lei stabilită suplimentar, contrar prevederilor ANEXEI nr. ... la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. .../2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" modificat prin Ordinul nr. .../2011, care precizează:

“Informațiile din conținutul "Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Prin raportul de inspectie fiscala, pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 25.03.2012-02.05.2012, dobanzi de intarziere in suma de ... lei astfel: ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei si ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, mentionand ca au tinut cont de taxa pe valoarea adaugata de recuperat din evidenta contabila, insa nu au anexat situatia privind calculul dobanzilor de intarziere de unde sa rezulte baza impozabila in suma de lei si calculul obligatiilor fiscale accesorii, asa cum prevede cap. VII Anexe din O.P.A.N.A.F. nr. 1181/23.08.2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala:

“Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspectie fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspectie fiscală.”

Avand in vedere ca potrivit balantei de verificare la data de 31.03.2012 SC X SRL figureaza cu o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei iar conform fisei sintetice cu o taxa pe valoarea adaugata de recuperat in perioada 25.03.2012-02.05.2012 si intrucat la raportul de inspectie fiscala nu este anexata situatia privind calculul obligatiilor fiscale accesorii Biroul Solutionarea Contestatiilor nu se poate pronunta daca dobanzile de intarziere in suma de ... lei au fost corect calculate.

Avand in vedere cele retinute mai sus si in temeiul art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, precum si ale pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, care prevede:

“In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ fiscal conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”, (art. 185 alin. (3) a devenit art. 216 alin. (3) in urma republicarii Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata), cap. III “ Constatari fiscale” din raportul de inspectie

fiscala incheiat in data de 02.05.2012 urmeaza sa fie desfiintat pentru suma totala de lei, reprezentand: taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si dobanzi de intarziere in suma de ... lei, iar decizia de impunere nr./03.05.2012 urmeaza sa fie anulata pentru aceasta suma, urmand ca o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, sa stabileasca clar si concret situatia de fapt si suma obligatiilor fiscale legal datorate de SC X SRL, conform celor retinute prin prezenta decizie si dispozitiilor legale in vigoare in perioada verificata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.210 si art.214 alin.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SRL cu domiciliul fiscal in S. M., str. I. M. A. ,nr. .., pentru suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si dobanzi de intarziere aferente in suma de ... lei .

2. Desfiintarea raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 02.05.2012 pentru suma totala de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si dobanzi de intarziere in suma de ... lei si anulara deciziei de impunere nr./03.05.2012, pentru aceasta suma, urmand ca o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta , precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul M. in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV