

**DECIZIA NR. 2211/2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de către**  
**S.C. X S.R.L.- în insolvență, din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 31548/18.09.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 40109/12.09.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 31548/18.09.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J01/772/1991, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Alexandru cel Bun, nr. 6, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 22300/03.09.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.07.2019 și **are ca obiect suma parțială de X1 lei, reprezentând TVA.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data preluării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, respectiv data de **22.07.2019**, conform adresei de înaintare anexate la dosar și data înregistrării contestației la registratura A.J.F.P. X, respectiv data de **03.09.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal Ioan M și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

***I. S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, emisă de A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/18.07.2019, aducând în susținere următoarele motivații:***

Societatea solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, în ceea ce privește obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecție în sarcina societății, respectiv în ceea ce privește TVA în sumă de X1 lei.

**Pe linie de procedură**

**1. Societatea solicită să se constate dacă au fost respectate normele procedurale prevăzute de lege referitoare la durata și locul desfășurării inspecției fiscale.**

Petenta învederează că inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 20 decembrie 2018-11 iulie 2019, însumând astfel un număr de 204 zile calendaristice, durată care este mai mare decât cea prevăzută de art. 126 al Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În condițiile în care inspecția s-a derulat întreaga perioadă la adresa din mun. X Iulia, str. Gheorghe Șincai, corpul 2, nr. 12, astfel că organul de control nu a fost nevoit să se deplaseze pentru verificări formale în mai multe locații dispersate teritorial, petenta consideră că faptul că

societatea figurează cu puncte de lucru la care nu se desfășoară niciun fel de activitate, nu dețin documente justificative aferente activităților economice și nu au fost verificate de către organul fiscal, nu poate impune o durată pentru efectuarea verificărilor mai mare de 45 de zile.

Petenta consideră că faptul că inspecția fiscală s-a efectuat în anumite zile calendaristice, nu este relevant în calculul duratei, atâta timp cât legiuitorul face referire la durata inspecției care nu poate depăși o anumită perioadă de timp.

**2. Societatea solicită să se constate dacă au fost respectate normele procedurale prevăzute de lege referitoare la termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.**

Contestatară invocă prevederile art. 110 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală și consideră că pentru anul 2012 termenul de prescripție începe să curgă la data de 01 iulie 2013 și se încheie la 30 iunie 2018. Drept urmare, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 20 decembrie 2018, societatea consideră că obligația fiscală reprezentând impozitul pe profit aferent anului 2012 nu mai putea face obiectul verificărilor.

**3. Societatea solicită să se stabilească dacă metoda comparării prețurilor în cazul înstrăinării autovehiculelor a fost aplicată corect de către organul fiscal.**

Petenta susține că metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se poate stabili pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, nu a fost reliefată corect în cazul înstrăinării mijloacelor de transport în cauză, făcând precizarea că nu s-a materializat de către organul fiscal care a fost starea bunului la data transferului de proprietate. Aceasta precizează că, în condițiile în care nu se cunoaște starea la data vânzării, nu se poate stabili o valoare corectă a acelui bun decât în baza unei expertize tehnice ce trebuia dispusă de organul fiscal la data efectuării inspecției fiscale.

În motivare se afirmă că autoturismele (exceptând unul dintre ele) au fost vechi și într-un stadiu de degradare care le făcea bune de dus la fier vechi (500 lei/bucata).

**Pe fond**

În prezentarea situației de fapt petenta precizează că SC X SRL are ca obiect principal de activitate „Întreținerea și repararea autovehiculelor”- Cod CAEN 4520 și efectuează activități de reparații auto la cererea clienților, fie că acestea sunt unele curente sau că sunt urmare a unor accidente rutiere, în ambele cazuri reparațiile efectuându-se pe baza unui „Deviz estimativ” întocmit conform unui soft pentru fiecare categorie de reparație de efectuat. Se mai precizează că de cele mai multe ori în acest document sunt menționate operațiuni și materiale (materiale de vopsitorie și piese de schimb) prin estimarea cantităților și chiar a tipurilor, necunoscându-se în detaliu toate cele necesare reparației.

Totodată, în cazul reparațiilor efectuate urmare a unor accidente rutiere, societatea susține că efectuează reparațiile încercând încadrarea în standardele asigurătorilor care urmează a suporta costurile reparațiilor dar că sunt numeroase cazurile în care asigurătorii, pentru a diminua valoarea despăgubirilor de acordat, nu acceptă înlocuirea unor piese de schimb posibil de utilizat cu unele noi.

Reprezentantul societății mai precizează că societatea este o întreprindere mică și că, în conformitate cu Reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009 (punctul 164 și următoarele), respectiv prin OMFP 1802/2014 (punctul 289 și următoarele) poate utiliza pentru evidențierea stocurilor metoda inventarului intermitent.

Referitor la concluzia organelor de control că societatea nu ar fi facturat în totalitate materialele de vopsitorie și piesele de schimb din bonurile de consum, societatea menționează că bonurile au fost întocmite ulterior începerii controlului din ordinul și la indicațiile organelor de control, în realitate, pentru parte din perioada de timp supusă controlului, societatea întocmind bonuri de consum numai la sfârșitul lunii, fapt permis de Reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009, respectiv OMFP 1802/2014, menționate anterior.

Se precizează că în timpul controlului au fost întocmite bonuri de consum noi, pe fiecare lucrare în parte, pentru a fi comparate cu facturile, dar că nu au fost inventariate stocurile de

materiale de vopsitorie și piese de schimb pentru a se constata utilizarea sau neutilizarea efectivă a acestora în reparațiile facturate.

Petenta susține că astfel au fost considerate ca fiind utilizate și nefacturate materiale și piese de schimb care, nu este cert că au fost utilizate la reparațiile respective și consideră insuficientă analiza efectuată de către organul de control înainte de concluziona că nu au fost facturate toate veniturile.

Drept urmare, societatea solicită anularea TVA colectată suplimentar în sumă de X2 lei.

Totodată, societatea solicită să se stabilească dacă devizele estimative întocmite pentru clienți pot genera obligații fiscale și dacă sumele nedecontate de societățile de asigurări pot fi dispuse în sarcina beneficiarilor lucrărilor.

Cu privire la devizele de lucrări petenta precizează că acestea au fost întocmite către clienți la data prezentării autovehiculelor pentru reparație ceea ce denotă faptul că acestea cuprindeau piesele de schimb și serviciile estimative la momentul respectiv, iar la finalizarea lucrărilor valoarea pieselor, a manoperei și a celorlalte servicii conexe se modifica în funcție de condițiile concrete ale prețurilor de aprovizionare și a timpului efectiv dispus în sarcina acestei lucrări. Se mai precizează că devizele au fost întocmite cu un soft specializat care prezintă valoarea pieselor și a manoperei în condițiile implementate de producător ținând seama de prețul materialelor la stadiul de nou și original, iar timpul prevăzut lucrării este stabilit de normativele internaționale, dar concret, aprovizionarea cu bunurile materiale de referință și chiar a timpului folosit efectiv sunt diferite semnificativ față de aceste estimări, din acest motiv facturile emise către beneficiari au valoarea mai mică decât cea estimată în devize.

În concluzie, societatea precizează că valoarea facturată de service-ul auto și nedecontată de către societatea de asigurări nu poate fi dispusă în sarcina deținătorului autovehiculului în condiții legale ce nu prevăd expres această obligație și ca atare veniturile din exploatare ale service-ului vor fi diminuate cu această valoare.

2) Societatea solicită să se precizeze în ce condiții se pot stabili obligații fiscale generate de un document anulat așa cum s-a procedat în cazul facturii nr. 2950 din 18.01.2013. În legătură cu factura nr. 2950 emisă în 18 ianuarie 2013 către clientul V Leasing România în valoare fără TVA de X3,23 lei și TVA X4,81 lei se precizează că aceasta are înscrisă mențiunea „anulat” și că nu putea face obiectul veniturilor din exploatare și a taxei colectate.

Petenta consideră că organul fiscal trebuia să obțină informații de la clientul pentru care a fost întocmită factura, în conformitate cu prevederile art. 113, alin. (2), lit. e) din Legea 207/2015 și că numai în cazul în care factura era înregistrată în evidența contabilă a beneficiarului se putea concluziona că valorile înscrise în aceasta generează obligații fiscale pentru furnizor.

Se mai precizează că „ar fi trebuit anulate zeci de facturi care nu au fost plătite de asigurători”.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/18.07.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X5 lei, constând în:**

- X1 lei TVA, perioada verificată fiind 01.12.2012-31.12.2018;
- X6 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2013;
- X7 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor, perioada verificată fiind 01.01.2016-31.12.2018.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/18.07.2019, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 20.12.2018-11.07.2019. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Întreținerea și repararea autovehiculelor”, cod CAEN 4520.

Având în vedere faptul că SC X SRL contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

#### **A. TVA deductibilă**

**A.1)** Prin decontul de TVA aferent trim. I 2013 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **X8 lei**, cu X23 lei mai mult decât TVA înscrisă în jurnalul de cumpărări (X9 lei), și nu a prezentat documente care să justifice dreptul de deducere.

**A.2)** Societatea a dedus fără drept TVA în sumă de **X10 lei**, aferentă unor cheltuieli cu materiale de construcție, obiecte de inventar, unelte rașchetat parchet, tâmplărie PVC, coș de fum, focar semineu, panel PVC, precum și cheltuielilor cu utilitățile (gaz, energie electrică, apă) pentru imobilul cu destinație de locuință unifamilială aflat în mun. X, strada Alexandru cel Bun nr. 6, imobil care nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**A.3)** SC X SRL a dedus fără drept TVA în sumă de **X11 lei**, aferentă achiziționării de bunuri și servicii (huse scaun, boxe, cafetieră, taburet, flori ornamentale pentru grădină, covoare, galerie lemn, candelabru, blender, bluza cu pălărie folosită ca și îmbrăcăminte în apicultură, stație meteo, pilotă, profil cadă, masă cireș, scaun Felicia, gazon, mașină de tuns iarba, motocoasă, motofierăstrau, storcător citrice, televizor, pompă stropit, pavaj, lac protector, tacâmuri, etc.) care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**A.4)** În perioada 01.01.2014-31.12.2018, societatea a dedus TVA în sumă de **X12 lei** aferentă achizițiilor de carburanți, dar nu a prezentat documente justificative (cum ar fi situații de calcul al consumului de combustibil tehnologic, fișa activității zilnice în funcție de orele de funcționare) din care să rezulte că acesta a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

**A.5)** Societatea a dedus TVA în sumă totală de **X13 lei** înscrisă în facturile de utilități pentru spațiile preluate în comodat de la M Ioan- administrator și M Gabriel- fiul administratorului, dar nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste spații au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

**A.6)** În perioada verificată, SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de **X14 lei** în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei (factura este emisă pe numele altui beneficiar, factura este prezentată în copie).

**A.7)** În luna mai societatea, care aplică începând cu luna ianuarie 2013 sistemul TVA la încasare, și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **X15 lei**, dar nu a prezentat documentul care să ateste că a efectuat plata către furnizor.

**A.8)** Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **X16 lei** în baza unor facturi care nu au înscrisă TVA.

**A.9)** Societatea a dedus integral TVA pentru utilitățile consumate pentru funcționarea halei de service din X, strada Ghe. Sincai, nr. 12, deși această hală este pusă la dispoziție gratuit, în procent de 66,66% altor utilizatori, societăți comerciale afiliate (AM SRL și SC ASR SRL), cu care a încheiat contracte de comodat. Urmare a inspecției pentru TVA în sumă de **X17 lei**, reprezentând 66,66% din total taxă dedusă, nu s-a acordat drept de deducere, achizițiile nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile desfășurate de SC X SRL.

#### **B. TVA colectată**

În urma verificărilor efectuate, au fost constatate deficiențe care au condus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată pe care societatea avea obligația să o colecteze, după cum urmează:

**B.1.1.** Organele de control au constatat că în perioada verificată, societatea nu a înscris

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

în deviz și nu a facturat în totalitate piesele de schimb și materialele de vopsitorie cuprinse în bonurile de consum;

**B.1.2.** Organele de control au constatat că în devizul de lucrări societatea a calculat valoarea integrală a reparației compusă din: costul materialelor, costul manoperei și TVA-ul aferent, dar în unele situații în factură a fost diminuată valoarea rezultată din deviz cu valoarea fransizei, în cazul asigurărilor de tip Casco decontate de societățile de asigurare. Această fransiză a fost facturată asiguratului în unele cazuri, iar în altele, din eroare, nu a mai fost facturată acestuia. Având în vedere aceste constatări, pentru valoarea fransizei nefacturată, organul de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă totală de X18 lei;

**B.1.3.** Nu a fost facturat integral costul materialelor și costul manoperei înscrise în devizul de lucrări (calculație).

Urmare a acestor deficiențe, a fost diminuată nejustificat valoarea TVA pe care petenta avea obligația să o colecteze și să o înregistreze în evidența contabilă cu suma de X19 lei (X2 lei+ X18 lei+ X20 lei).

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că faptele rediate mai sus ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, au fost sesizate organele de cercetare penală în vederea efectuării cercetărilor specifice.

În acest sens a fost întocmit Procesul verbal nr. 33/22.07.2019, care a fost transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul X cu adresa nr. 33373/23.07.2019.

**B.2.1.** Societatea nu a putut preciza motivul pentru care a anulat factura nr. 2950/18.01.2013, emisă către clientul V Leasing România, având o bază impozabilă de X3,23 lei, cu TVA de X4,81 lei, reprezentând contravaloare: manoperă caroserie, manoperă vopsitorie, materiale vopsitorie, piese, încărcare climă, antigel și lucrări auxiliare pentru auto nr. B-95-PWI, motiv pentru care a fost colectată TVA suplimentară în sumă de X4 lei;

**B.2.2.** S-a constatat că societatea a stornat facturi de venituri prestări servicii de reparații auto, dar nu a prezenta vreun document justificativ pentru efectuarea stornării, motiv pentru care a fost colectată TVA suplimentară în sumă de X21 lei;

**B.2.3.** În anul 2015 petenta a emis facturi de stornare pentru o parte din valoarea facturilor emise anterior, deși nu au fost respectate prevederile contractuale care condiționau acordarea scontului, respectiv societățile de asigurare ASIROM și ASTRA, nu au respectat clauza stabilită prin contractul de colaborare împreună cu actele adiționale, cu privire la achitarea contravalorii manoperei și a materialelor de reparație înainte de 30 de zile de termenul de plată contractual, motiv pentru care a fost colectată TVA suplimentară în sumă de X22 lei.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

#### **A. Aspecte de procedură**

**A.1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au inclus perioada 01.01.2012- 31.12.2012 în perioada de verificat pe linie de impozit pe profit și luna decembrie 2012 în perioada de verificat pe linie de TVA, în condițiile în care inspecția fiscală a fost demarată în data de 20.12.2018.**

În fapt, conform documentelor aflate la dosarul cauzei, în perioada 20.12.2018-11.07.2019, organele de control din cadrul AJFP X -Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la S.C. X S.R.L. cu domiciliul fiscal în mun. X, str. Gheorghe Șincai- Corpul 2, nr. 12, jud. X, o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2012-31.12.2018. Inspecția a fost demarată la data de 20.12.2018, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 31.

La finalizarea inspecției a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală F-X/18.07.2019, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere F-X/18.07.2019 prin care s-au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X5 lei, constând din: X1 lei TVA, X6 lei impozit pe profit și X7 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

De asemenea, urmare a inspecției, a fost emisă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/18.07.2019, prin care s-a stabilit pentru perioada 2014-2015 o bază impozabilă suplimentară în sumă de 423.702 lei, sumă care a diminuat pierderea fiscală declarată de societate.

În susținerea contestației, contestatara invocă prevederile art. 110 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală și consideră că pentru anul 2012 termenul începe să curgă la data de 01 iulie 2013 și se încheie la 30 iunie 2018. Drept urmare, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 20 decembrie 2018, societatea consideră că obligația fiscală reprezentând impozitul pe profit aferent anului 2012 nu mai putea face obiectul verificărilor.

**În drept**, prevederile art. 347 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

**„art. 347 Dispoziții privind termenele**

**(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.**”

În speță, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 și pentru TVA aferentă lunii decembrie 2012 termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003/R privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG 92/2003/R și nu conform art. 110 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală cum susține petenta.

Astfel, conform art. 91 din OG 92/2003/R, care produce efecte în speță:

**„art. 91- Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

***(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.***

***(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.***”

Pentru a se stabili când s-a născut creanța fiscală trebuie avute în vedere prevederile art. 23 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale**

***(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.***

***(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.***”

coroborat cu ale art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit**

***(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.***”

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală,

respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În speță, se mai reține că potrivit prevederilor art. 22 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 22 *Obligațiile fiscale*

***Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:***

- a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;*
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;*
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”*

Se constată deci că, în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă **se nasc în același moment**, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, **declara** și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. **Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță**, pentru că, în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să determine impozitele, taxele, contribuțiile și celelalte sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA este de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art. 156<sup>2</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art. 35 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

În concluzie, orice altă interpretare a prevederilor art. 23 și 91 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.

Se reține că, în acest sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele: „În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

**"art. 86 Decizia de impunere**

*(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.*

*(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.*

**Art. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere**

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."*

se reține că, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit, respectiv până la data de 25 martie inclusiv a anului următor.

Rezultă, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2012, pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2013, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2014 (anul următor) și se împlinește la data de 31 decembrie 2018.

Totodată, se reține că legiuitorul a prevăzut că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere, aspect prevăzut la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

**„art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale**

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:*

*b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;"*

Date fiind prevederile legale antecitate, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 20.12.2018, rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-X/18.07.2019, emisă la finalizarea inspecției fiscale, sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Cu privire la TVA se rețin prevederile art. 134, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 134**

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

**Art. 156<sup>1</sup>**

*(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.*

*art. 156<sup>2</sup> (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*



147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2012, decontul de TVA trebuia să fie depus până la data de 25.01.2013 iar termenul de prescripție a dreptului de acțiune al organelor de inspecție fiscală începe să curgă de la 01.01.2014, și se împlinește la 31.12.2018, prin urmare, având în vedere că data începerii verificării a fost 20.12.2018 (data înscrierii în registrul unic de control) obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**A.2. Cauza supusă soluționării este dacă durata de desfășurare a inspecției fiscale a depășit dublul perioadei legale și devin incidente prevederile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, conform documentelor la dosar se reține că inspecția fiscală la SC X SRL s-a desfășurat în perioada 20.12.2018-11.07.2019 și nu au existat perioade de suspendare, astfel că durata efectuării inspecției a fost de 204 zile.

Prin contestația formulată, petenta învederează că deoarece perioada inspecției a fost de 204 zile calendaristice, durată care este mai mare decât cea prevăzută de art. 126 al Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de control nu mai puteau emite decizie de impunere, fiind incidente prevederile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, pentru determinarea duratei de efectuare a inspecției fiscale trebuie avute în vedere prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„**Art. 123** Începerea inspecției fiscale

[...]

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

**Art. 126** Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

**Art. 130** Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...]

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 180 de zile pentru contribuabilii mari și pentru cei care au sedii secundare, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

Se reține astfel ca pertinentă sesizarea petentei că faptul că inspecția fiscală s-a efectuat în anumite zile calendaristice, nu este relevant în calculul duratei inspecției, având în vedere că legiuitorul a precizat clar cum se calculează durata inspecției și a stabilit că durata efectuării inspecției fiscale este determinată în funcție de data începerii inspecției fiscale (care este data menționată în registrul unic de control) și de data încheierii inspecției fiscale (care este data programată pentru discuția finală), fără vreo referire la zilele în care inspectorii se deplasează efectiv la locul de desfășurare a inspecției.

Având în vedere prevederile legale antecitate și informațiile înscrise în documentele la dosar, organul de soluționare reține că inspecția fiscală a început la data de 20.12.2018 fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 31 și că s-a finalizat la data de 11.07.2019, la care a fost programată discuția finală, astfel că inspecția fiscală efectuată la SC X SRL s-a desfășurat pe o perioadă de zile 204 de zile.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală se precizează că în perioada verificată societatea a avut deschis un sediu secundar în mun. X, str. Moșilor nr. 106 și sediul social în mun. X str. Gheorghe Șincai nr. 12, așa cum rezultă din certificatul constatator nr. 37486/05.12.2018. Conform certificatului constatator eliberat în data de 18.04.2019, societatea a schimbat sediul social în X, str. Alexandru cel Bun , nr. 6 cu sediul secundar în mun. X str. Gheorghe Șincai nr. 12. Astfel, în speță sunt incidente prevederile art. 126, alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, antecitate, care prevăd o perioadă maximă de 180 zile pentru efectuarea verificărilor.

În conformitate cu dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 citate de contribuabil, legiuitorul a ales să sancționeze nefinalizarea inspecției fiscale doar dacă aceasta nu s-a produs într-o perioadă egală cu dublul termenului legal de efectuare prevăzut la art. 126 alin. (1) lit. a) din același act normativ, în speță 360 de zile. Drept urmare, în condițiile în care inspecția s-a finalizat în 204 zile, sancțiunea prevăzută de Codul de procedură fiscală nu se aplică în cauza analizată.

Referitor la susținerea petentei că nu se poate impune o durată pentru efectuarea verificărilor mai mare de 45 de zile, în condițiile în care inspecția s-a derulat întreaga perioadă la adresa din mun. X lulia, str. Gheorghe Șincai, corpul 2, nr. 12, iar societatea nu desfășoară niciun fel de activitate la punctele de lucru, organul de soluționare reține că legiuitorul a dispus că durata maximă pentru efectuarea inspecției fiscale este de 180 de zile pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime, fără să condiționeze acest termen de situația ca societatea să desfășoare efectiv activitate la sediul secundar.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că sesizarea petentei că a fost depășit dublul duratei legale de desfășurare a inspecției fiscale este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

**A.3. Cauza supusă soluționării este dacă organele de control au aplicat corect metoda comparării prețului la determinarea prețului de piață pentru autovehiculele comercializate către persoane afiliate.**

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada supusă controului SC X SRL a înstrăinat trei autovehicule către persoane fizice afiliate și au verificat dacă tranzacțiile au fost efectuate la prețul de piață, așa cum prevede art. 11 alin. (2)

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor.

Prin contestația formulată, petenta susține că metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se poate stabili pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente, nu a fost reliefată corect în cazul înstrăinării mijloacelor de transport în cauză, făcând precizarea că, nu s-a materializat de către organul fiscal care a fost starea bunului la data transferului de proprietate.

Organul de soluționare reține că petenta nu se îndreaptă împotriva bazei impozabile suplimentare care a fost generată de aplicarea prețului de piață pentru cele trei autovehicule, ci solicită doar să se stabilească dacă metoda comparării prețurilor în cazul înstrăinării autovehiculelor a fost aplicată corect de către organul fiscal, astfel că în conformitate cu prevederile art. din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

„art. 276 Soluționarea contestației

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

va analiza decizia atacată în limitele celor sesizate de petentă.

**În drept,** în conformitate cu prevederile art. 11. alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare: *“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:*

*a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente”.*

La punctul 25 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal legiuitorul explicitează că:

„25. Metoda comparării prețurilor

*Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:*

*a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);*

*b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).”*

Se reține deci că metoda comparării prețului prevede că organul de control trebuie să aibă în vedere la estimarea prețului de piață bunuri comparabile, tratamentul fiscal neavând pretenția de a stabili exact situația de fapt fiscală, ci de a se obține un preț cât mai aproape de cel care ar fi fost agreat între persoane independente.

În cauză, pentru a avea în vedere tranzacții comparabile, organele de control au solicitat petentei, în condițiile în care i-au fost prezentate la sediul societății în original cărțile de identitate ale autovehiculelor din care rezultă că acestea sunt în continuare înmatriculate pe societatea X SRL, iar înstrăinarea s-a făcut către administratorul X SRL, respectiv către fiul și cumnatul acestuia, să prezinte fotografiile cu numărul de kilometri înregistrați la bordul autovehiculelor și cu exteriorul acestora (față, spate, laterale). Față de aceste solicitări, administratorul societății a

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

precizat că nu poate prezenta fotografiile solicitate de organul de inspecție fiscală, motivul fiind acela că autovehiculele nu sunt în proprietatea sa.

Cu toate acestea conform informațiilor din baza de date EVA, cele trei mijloace de transport erau la data efectuării verificărilor înmatriculate tot pe SC X SRL.

Drept urmare, referitor la susținerea petentei că în condițiile în care nu se cunoaște starea la data vânzării, nu se poate stabili o valoare corectă a acelui bun decât în baza unei expertize tehnice ce trebuia dispusă de organul fiscal la data efectuării inspecției fiscale, organul de soluționare reține că organele de control au efectuat toate diligențele pentru a stabili prețul de piață având în vedere bunuri comparabile.

Se mai reține că pentru a stabili prețul de piață, organul de inspecție fiscală a avut în vedere informațiile din certificatul de înmatriculare, cartea de identitate, facturile de achiziție și a analizat ofertele existente pe internet pentru același tip și categorie de autoturism, an de fabricație, capacitate cilindrică, tip combustibil folosit, respectiv au fost verificate oferte de pe site-urile dedicate vânzărilor de mașini, mobile.de.

În motivarea contestației petenta afirmă că autoturismele (exceptând unul dintre ele) au fost vechi și într-un stadiu de degradare care le făcea bune de dus la fier vechi (500 lei/bucata), dar nu probează în niciun fel cele afirmate, în condițiile în care conform Sistemului național de evidență auto, cele trei vehicule sunt la data controlului înmatriculate pentru circulația pe drumurile publice, cele două autovehicule marca Fiat Ducato/Caad Sea rulotă, an fabricație 1992, respectiv 2008, înstrăinate în anul 2013 au efectuată verificare ITP la zi, aceasta fiind valabilă până în anul 2020, iar pentru un vehicul marca Mercedes Benz E, an fabricație 2001, înstrăinat în anul 2012 către administratărul SC X SRL verificarea ITP a expirat în 10.08.2019.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispune că:

*„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

societatea trebuia să facă dovada stării fizice a vehiculelor la data înstrăinării acestora, având în vedere faptul că legislația în vigoare îl obliga să efectueze vânzarea la prețul pieței, și trebuia să prezinte documente din care să rezulte modul de determinare a prețului în cazul vânzării de vehicule către persoane afiliate.

Față de cele anterior prezentate, se constată că în speță afirmațiile petentei sunt nefondate și nesusținute cu documente, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

## **B. Aspecte privind fondul**

***B.1) Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă totală de X25 lei și la TVA colectată în sumă de X26 lei***

***Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.***

În fapt, conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală F-X/18.07.2019, care a stat la baza deciziei de impunere contestate, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada care a făcut obiectul controlului, societatea a dedus fără drept TVA în sumă totală de **X25 lei**, după cum urmează:

**1) Prin decontul de TVA aferent trim. I 2013 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X8 lei, cu **X23 lei** mai mult decât TVA înscrisă în jurnalul de cumpărări (X9 lei), și nu a prezentat documente care să justifice dreptul de deducere.**

**2) Societatea a dedus fără drept TVA în sumă de **X10 lei**, aferentă unor cheltuieli cu**

materiale de construcție, obiecte de inventar, unelte rașchetat parchet, tâmplărie PVC, coș de fum, focar semineu, panel PVC, precum și contravaloarea cheltuielilor cu utilitățile (gaz, energie electrică, apă) pentru imobilul cu destinație de locuință unifamilială aflat în mun. X lulia, strada Alexandru cel Bun nr. 6, imobil care nu a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**3)** SC X SRL a dedus fără drept TVA în sumă de **X11 lei**, aferentă achiziționării de bunuri și servicii (huse scaun, boxe, cafetieră, taburet, flori ornamentale pentru grădină, covoare, galerie lemn, candelabru, blender, bluza cu pălărie folosită ca și îmbrăcăminte în apicultură, stație meteo, pilotă, profil cadă, masă cireș, scaun Felicia, gazon, mașină de tuns iarba, motocoasă, motofierăstrau, storcător citrice, televizor, pompă stropit, pavaj, lac protector, tacâmuri, etc.) care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

**4)** În perioada 01.01.2014-31.12.2018, societatea a dedus TVA în sumă de **X12 lei** aferentă achizițiilor de carburanți, dar nu a prezentat documente justificative (cum ar fi situații de calcul al consumului de combustibil tehnologic, fișa activității zilnice în funcție de orele de funcționare) din care să rezulte că acesta a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile.

**5)** Societatea a dedus TVA în sumă totală de **X13 lei** înscrisă în facturile de utilități pentru spațiile preluate în comodat de la M Ioan- administrator și M Gabriel- fiul administratorului, dar nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste spații au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

**6)** În perioada verificată, SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de **X14 lei** în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru deducerea taxei (factura este emisă pe numele altui beneficiar, factura este prezentată în copie).

**7)** În luna mai societatea, care aplică începând cu luna ianuarie 2013 sistemul TVA la încasare, și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **X15 lei**, dar nu a prezentat documentul care să ateste că a efectuat plata către furnizor.

**8)** Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de **X16 lei** în baza unor facturi care nu au înscrisă TVA.

**9)** Societatea a dedus integral TVA pentru utilitățile consumate pentru funcționarea halei de service din X, strada Ghe. Sincai, nr. 12, deși această hală este pusă la dispoziție gratuit, în procent de 66,66% altor utilizatori, societăți comerciale afiliate (AM SRL și SC ASR SRL), cu care a încheiat contracte de comodat. Urmare a inspecției, pentru TVA în sumă de **X17 lei**, reprezentând 66,66% din total taxă dedusă, nu s-a acordat drept de deducere, achizițiile nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile desfășurate de SC X SRL.

**De asemenea**, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a diminuat nejustificat baza de impozitare pentru TVA colectată după cum urmează:

**1)** Organele de control constatând că în devizul de lucrări societatea a calculat valoarea integrală a reparației compusă din: costul materialelor, costul manoperei și TVA-ul aferent, dar în unele situații în factură a fost diminuată valoarea rezultată din deviz cu valoarea fransizei, în cazul asigurărilor de tip Casco decontate de societățile de asigurare. Această fransiză a fost facturată asiguratului în unele cazuri, iar în altele, din eroare, nu a mai fost facturată acestuia. Având în vedere aceste constatări, pentru valoarea fransizei nefacturată, organul de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă totală de **X18 lei**.

**2)** În jurnalul de vânzări întocmit pentru luna august 2014 societatea înregistrează factura de stornare nr. 2868 s/01.08.2014 având ca și cumpărător pe Costea Alexandru, în valoare fără TVA de minus X24 lei și TVA de minus **X21 lei**. Diminuarea TVA colectată cu suma de X21 lei a fost înregistrată în evidența contabilă în baza notei contabile 4111=4427 -X21 lei (poziția 12 în registrul jurnal pentru luna august 2014). Organul de inspecție fiscală a solicitat domnului D Dan, în calitate de contabil șef, documentul care a stat la baza acestei stornări și explicații suplimentare cu privire motivul pentru care au fost diminuate veniturile și TVA-ul de plată la bugetul statului.

În mențiunea făcută în data de 12.03.2019 sub semnătură, pe registrul jurnal, acesta a

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

afirmat că „articolul contabil din registrul jurnal la poziția 11 și 12 din 01.08.2014 cu privire la factura 2868 Costea Alexandru nu are la bază document justificativ și sunt eronate”.

Prin contestația formulată societatea solicită **anularea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019, în ceea ce privește **TVA** suplimentară de plată **în sumă de X1 lei**, stabilită de inspecție în sarcina societății, dar în ceea ce privește TVA respinsă la deducere în sumă totală de **X25 lei și TVA colectată în sumă de X26 lei**, nu aduce nicio motivație în fapt sau în drept și nu prezintă niciun document în susținerea cauzei.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„art. 269 Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

**art. 270 Termenul de depunere a contestației**

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

**art. 276 Soluționarea contestației**

(1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**

**2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.**

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 249 Sarcina probei**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

**art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

**„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În speță, prin contestația formulată, petenta precizează că se îndreaptă împotriva sumei de X1 lei stabilită suplimentar cu titlul de TVA, dar nu prezintă motivații în fapt și în drept și nici documente justificative cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de X25 lei sau cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de X26 lei.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală antecitat, **urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de X27 lei (X23+ X10+ X11+ X12+ X13+ X14+ X15+ X16+ X17+ X18 lei+ X21 lei).**

**B.2) Referitor la TVA colectată în sumă de X28 lei (X2+ X20 lei)**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de control au colectat TVA suplimentară pentru contravaloarea pieselor și materialelor de vopsitorie înscrise în bonuri de consum și necuprinse în devizul de reparații și facturi, respectiv pentru diferența dintre valoare a reparației cuprinsă în devizul de reparații și valoarea facturată, în condițiile în care argumentele și motivațiile aduse de petentă nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

În raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.07.2019, organele de control precizează că în timpul controlului inopinat, prin nota explicativa din 05.12.2018, au solicitat explicații domnului D Cristian, angajat al societății în funcția de funcționar documentare, cu privire la procedura de lucru și la documentele întocmite de la primirea autovehiculului avariat și până la finalizarea reparației.

Conform răspunsului la întrebarea adresată de către organele de control: *„în momentul primirii unui autovehicul accidentat se întocmește comanda de executare a lucrării semnată de reprezentantul service-ului și acceptată de client prin semnarea acesteia. Se preiau documentele de la client de proprietate a autovehiculului, procesul verbal de constatare daune cu număr de dosar emis de compania de asigurări naționale. Un exemplar din procesul verbal*

rămâne la X SRL. În caz de constatări suplimentare după începerea reparației se solicită companiei de asigurări care încheie un proces verbal suplimentar. În cazul în care păgubitul este asigurat la ASIROM SA societatea de asigurare face devizul final, iar în cazul în care este asigurat la altă companie devizul este întocmit de JO-SE-CO și acceptat de firma de asigurări. Un exemplar din deviz rămâne la JO-SE-CO, iar un exemplar este predat societății de asigurare împreună cu factura care este semnată de păgubit. Un exemplar din factură (care valoric este egală cu valoarea devizului) rămâne spre arhivare la JO-SE-CO. La păgubit (proprietarul mașinii, client) se predă un exemplar din deviz, factura și un document de inspecție finală a autoturismului.”

Acesta a mai declarat că are următoarele atribuții în cadrul societății:

- în momentul primirii autoturismului accidentat efectuează comanda de executare a lucrării semnată și de client;
- întocmește devizul de executare a lucrării în baza prețurilor din programul de devize recunoscut la nivel național (Audatex și Eurotax); din acest program se extrage și timpul pentru manopera efectuată;
- un exemplar din deviz se predă domnului D Dan- contabil șef care întocmește factura și bonul de consum pentru piesele consumate;
- după finalizarea lucrării de reparație, întocmește în două exemplare un document de inspecție finală a autoturismului, semnat de client, din care un exemplar rămâne la X SRL, iar un exemplar se predă clientului.

În perioada verificată societatea a efectuat lucrări de reparații auto, lucrări decontate de proprietarii autovehiculelor sau de societățile de asigurare.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale privind baza de impozitare pentru calculul taxei pe valoarea adăugată colectată și pentru verificarea realității datelor înscrise în documentele financiar contabile (bonuri de consum, devize de lucrări, facturi emise etc.), organul de inspecție fiscală a procedat la confruntarea datelor înscrise în bonurile de consum (denumire piese, cantitate, preț, valoare) cu cele înscrise în devizul de lucrări. De asemenea, a fost confruntată total valoare bon de consum cu total valoare consumuri materiale înscris în devizul de lucrări, valoare totală din deviz cu valoarea facturii, existența în stoc a materialelor cuprinse în deviz care nu au fost înscrise în bonul de consum.

**B.2.1) În fapt,** în urma confruntării documentelor justificative amintite mai sus, organul de inspecție fiscală a constatat că la unele facturi emise există bonuri de consum care au înscrise piese de schimb și materiale de vopsitorie care nu sunt cuprinse în devizul de reparații și nu sunt facturate clientului. Acest fapt a fost recunoscut de către reprezentanții societății (împuterniciți de către administratorul societății prin împuternicirea nr. J/N 720.12.2018 să reprezinte societatea în timpul inspecției fiscale) prin înscrierea sub semnătură pe fiecare factură emisă a mențiunii „P=piese de schimb=suma pieselor nefacturate în lei conform bon consum nr. nu sunt facturate. Piesele din bonul de consum nu coincid cu piesele din deviz și factură”, neconcordanțe constatate și de echipa de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au considerat piesele și materiale de vopsitorie înscrise în bonul de consum și necuprinse în devizul de reparații și facturi, ca reprezentând venituri suplimentare din prestări servicii, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de X29 lei, pentru care s-a colectat TVA în sumă de **X2 lei**.

**În drept,** conform prevederilor Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare până la 31.12.2015, menținute de Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, în vigoare începând cu anul 2016, Bonul de consum:

„1. Servește ca:

- document de eliberare din magazie a materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din



magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Bonul de consum se poate întocmi într-un exemplar în condițiile utilizării tehnicii de calcul.

Bonul de consum (colectiv), în principiu, se întocmește pe formulare separate pentru materialele din cadrul aceleiași cont de materiale, loc de depozitare și loc de consum.

În situația în care materialul solicitat lipsește din depozit, se procedează în felul următor:

- în cazul bonului de consum se completează rubrica cu denumirea materialului înlocuitor, după ce, în prealabil, pe verso-ul formularului se obțin semnăturile persoanelor autorizate să aprobe folosirea altor materiale decât cele prevăzute în consumurile normate;

- în cazul bonului de consum (colectiv) se taie cu o linie denumirea materialului înlocuit și se semnează de aprobare a înlocuirii, în dreptul rândului respectiv. După înscrierea denumirii materialului înlocuitor se întocmește un bon de consum separat pentru materialul înlocuitor sau se înscrie pe un rând liber în cadrul aceleiași bon de consum.

În bonul de consum, coloanele „Unitatea de măsură” și „Cantitatea necesară” de pe rândul 2 se completează în cazul când se solicită și se eliberează din magazie materiale cu două unități de măsură.

Dacă operațiunile de predare-primire a materialelor nu pot fi suspendate în timpul inventarierii magaziei de materiale, comisia de inventariere trebuie să înscrie pe documentul respectiv mențiunea „predat în timpul inventarierii”.

3. Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);

- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;

- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;

- denumirea formularului;

- produsul/lucrarea (comanda); norma; bucăți lansate;

- numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); numărul comenzii;

-denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea), cantitatea necesară, U/M, cantitatea eliberată;

- prețul unitar, valoarea, după caz;

- data și semnătura gestionarului și a primitorului.”

Având în vedere obiectul de activitate al societății verificate, respectiv reparații mecanice, tinichigerie și vopsitorie autovehicule efectuate cu piese de schimb și materiale achiziționate de societate, în timpul controlului inopinat desfășurat în luna noiembrie 2018, organul de inspecție fiscală i-a solicitat domnului D Dan, în calitate de contabil șef, explicații privind documentele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă în perioada ianuarie 2012- octombrie 2018 a consumurilor de materiale, piese de schimb utilizate pentru serviciile executate. Acesta a precizat în scris, în nota explicativă dată în data de 29.11.2018, următoarele: „Precizez că în perioada ianuarie 2012- februarie 2016 în evidența contabilă am înregistrat consumul de materiale și piese de schimb pe baza bonurilor de consum care au fost întocmite în baza devizelor de executare a lucrărilor acceptate de asigurător, iar valoarea devizelor corespunde cu valoarea facturii emise după executarea lucrării. În perioada martie 2016- octombrie 2018, menționez că nu am mai întocmit bonuri de consum pentru fiecare lucrare și deviz, iar consumurile au fost înregistrate în evidența contabilă în baza centralizatorului materialelor și pieselor de schimb întocmite pe baza devizelor de lucrări emise într-o lună. În acest caz eu nu pot să precizez consumul pentru fiecare lucrare executată, motiv pentru care până la data de 05.12.2018 mă oblig în fața organelor de inspecție fiscală să întocmesc bonuri de consum pe

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

fiecare factură și deviz în parte pentru a se putea identifica realitatea consumurilor aferente pe fiecare lună în parte”.

Referitor la susținerea petentei că organele de control ar fi trebuit să efectueze verificările în baza documentelor existente, nu să solicite întocmirea bonurilor de consum, reținem că în conformitate cu prevederile art. 72 și ale art. 55 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

*art. 55 Mijloace de probă*

*(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;”*

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile Codului de procedură fiscală permit organelor de inspecție fiscală să administreze orice materiale de probă care nu sunt interzise de lege și să solicite informații de la contribuabil/alte instituții/autorități publice, cu scopul evident de a le utiliza în activitatea de administrare a creanțelor fiscale, legiuitorul lăsând la latitudinea organelor fiscale să administreze mijloace de probă, și să solicite contribuabilului, pentru constatarea stării de fapt fiscale, informații de orice fel.

În speță sunt incidente și prevederile art. 64 alin. (1) și ale art. 58 alin. (1) din același act normativ, conform cărora:

*art. 64 Prezentarea de înscrisuri*

*(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.*

*art. 58 Obligația de a furniza informații*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”*

Se reține deci, că prevederile codului de procedură nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabil la control doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislația fiscală și contabilă, ci precizează că plătitorul/contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și să furnizeze organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul de control putând solicita societății întocmirea de documente care să îi permită determinarea stării de fapt fiscale.

De altfel, organul de soluționare reține că prin nota explicativă dată la solicitarea organelor de control domnul D Dan s-a obligat în fața organelor de inspecție fiscală ca până în data de 05.12.2018 să întocmească bonuri de consum pe fiecare factură și deviz în parte pentru a se putea verifica realitatea consumurilor.

Cât privește piesele descărcate din gestiune pe bază de bon de consum și care nu se regăsesc în devizele de reparații, în contestație petenta susține următoarele:

- pentru o perioadă de timp din cea supusă controlului societatea a întocmit bonuri de consum numai la sfârșitul lunii, fapt permis de Reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009, respectiv OMFP 1802/2014 și că în timpul controlului au fost întocmite bonuri de consum noi, la indicațiile organelor de control, pe fiecare lucrare în parte, pentru a fi comparate cu facturile. Societatea insinuează că deficiențele ar fi fost constatate pentru perioada în care a întocmit bonuri de consum numai la sfârșitul lunii, ori organele de control au constatat că există diferențe între piesele din deviz și cele înscrise în bonurile de consum și în perioada ianuarie 2012- februarie 2016, referitor la care contabilul societății a declarat că a înregistrat consumul de materiale și piese de schimb în evidența contabilă pe baza bonurilor de consum care au fost întocmite în baza devizelor de executare a lucrărilor acceptate de asigurător. Ori dacă bonurile de consum au fost întocmite în baza devizelor de executare acceptate, petenta nu explică de ce există diferențe între piesele de schimb înscrise în bon și cele înscrise în deviz.

- nu a fost efectuat niciun inventar al stocurilor de materiale de vopsitorie și piese de schimb pentru a constata utilizarea sau neutilizarea efectivă a acestora în reparațiile facturate, astfel fiind considerate ca fiind utilizate și nefacturate materiale și piese de schimb care, nu este cert că au fost utilizate la reparațiile respective. Cu privire la această afirmație a petentei se reține că în speță inspecția a vizat perioada decembrie 2012-decembrie 2018 pentru TVA și că inspectorii nu ar fi putut verifica stocul real de bunuri decât la data inspecției, aspect care nu ar fi fost relevant pentru perioada anterioară datei de 31.12.2018. Se mai reține că în timpul inspecției fiscale, la solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documentele încheiate cu ocazia inventarierii patrimoniului pentru anul 2018, societatea a prezentat decizia nr. 1/27.12.2018 în baza căreia s-a efectuat inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2018. Rezultatele inventarierii au fost consemnate în Procesul verbal nr. FN/31.12.2018 **fără a fi constatate diferențe cantitative și calitative între inventarierea faptică și datele înregistrate în contabilitate, astfel petenta confirmând consumul materialelor și al pieselor de schimb înscrise în bonurile de consum.** Aspectul că nu este cert că piesele de schimb sau materialele au fost utilizate la reparațiile respective nu este relevant, în condițiile în care acestea au fost date în consum fiind încorporate în lucrări, iar petenta nu a prezentat documente din care să reiasă că ar fi fost utilizate în cadrul altor reparații pentru care a întocmit factură și a colectat TVA.

Petenta susține că ar fi corect ca numai valoarea bonului de consum să prezinte baza de referință a consumului real și ca atare valoarea acestuia ce excede valoarea facturii să fie considerată bază de impunere suplimentară, dar în condițiile în care facturile includ și valoarea manoperei, acest fapt ar presupune ca organele de control să compenseze manopera facturată (care a generat consum de forță de muncă) cu consumul de piese de schimb, fapt care nu este posibil, cele două operațiuni fiind operațiuni distincte.

În cauză organele de control au constatat că au fost descărcate din gestiune, pe bază de bon de consum, piese de schimb care nu se regăsesc în devizele de reparații și în facturile întocmite pentru aceste reparații și pentru care nici nu s-au prezentat documente din care să rezulte că ar fi fost utilizate la alte lucrări și au fost facturate.

În motivare, societatea susține că sunt numeroase cazuri în care asiguratorii nu acceptă înlocuirea unor piese de schimb posibil de utilizat cu unele noi, pentru a diminua valoarea despăgubirilor de acordat. Ori în aceste condiții, în care piesele sunt „*posibil de utilizat*” de ce ar fi în sarcina sa să le schimbe pe cheltuiala proprie? Societatea poate eventual să recomande proprietarului autovehiculului să schimbe piesele și să suporte costurile și în caz de accept să efectueze reparația și să emită pentru acesta factura.

Referitor la susținerea petentei că „se calculează diferența între deviz și factură și în aceeași manieră și între bonul de consum și factură”, se reține că organul de inspecție fiscală nu a dublat baza de impozitare, deoarece:

- în cazul în care piesele de schimb înscrise în bonul de consum au fost cuprinse și în devizul

lucrării de reparație (calcul reparație) și s-a facturat întreaga valoare din deviz, organul de control a considerat că societatea a procedat corect, nefiind stabilite diferențe;

- în cazul în care piesele de schimb cuprinse în bonul de consum (înregistrate de societate ca și cheltuială deductibilă) diferă sau nu au fost cuprinse în devizul lucrării de reparație (calcul reparație) organul de control a stabilit venituri suplimentare pentru care a fost colectată TVA;

**De exemplu:** la Factura 3093/18.09.2013, în valoare totală de 7.673 lei emisă către SC E SRL este anexat bonul de consum 152/18.09.2013 în valoare de 2.905,72 lei și devizul de reparație pentru suma de 7.673 lei în dosarul de daună nr. 402161175. În acest caz valoarea devizului corespunde cu valoarea facturii emise. În urma comparării pieselor de schimb înscrise în bonul de consum cu cele înscrise în devizul de reparație rezultă următoarele:

- au fost identificate piese descărcate din gestiune pe baza bonului de consum și necuprinse în deviz: semnalizare, set rulment roată, suport far, spoiler sub bară, ulei motor;
- au fost identificate diferențe de piese cuprinse în bonul de consum în cantitate mai mare decât cea din deviz: proiector- 2 bucăți, ușă față- o bucată, ușă spate- o bucată, lampă spate- o bucată;

rezultând o diferență de piese de schimb înscrise în plus în bonul de consum față de cele înscrise în deviz în valoare de 1.809,32 lei. Aceste piese nu au fost incluse astfel în valoarea facturată, nu s-a prezentat cerere de suplimentare a lucrărilor și nici factură întocmită separat pentru proprietarul autoturismului. Petenta nu a prezentat niciun document din care să rezulte facturarea și colectarea de TVA pentru aceste piese.

- în cazul diferenței valorice între deviz și factură, respectiv unde devizul are valoare mai mare decât factura pe motiv că au fost efectuate lucrări suplimentare, diferența a fost considerată venit suplimentar pentru care a fost colectată TVA;

- în cazul în care valoarea totală a devizului (calcul reparație) este mai mare decât valoarea facturii și din compararea pieselor din bonul de consum cu cele înscrise în deviz rezultă diferențe de repere pentru piese, materiale, organul de inspecție fiscală a calculat venituri și TVA suplimentară pentru diferența între deviz și factură, iar pentru piesele și materialele cuprinse în bonul de consum și necuprinse în deviz pentru care societatea nu a înregistrat venituri și TVA colectată, organul de inspecție fiscală a colectat TVA.

**De exemplu:** la factura 3115/17.10.2013 în valoare totală de 6.333,18 lei, emisă către P Iuliana în dosarul de daună nr. 40219701, este anexat bonul de consum 172/17.10.2013 în valoare de 3.180,03 lei și deviz (calcul de reparație) pentru suma de 6.865,43 lei. În acest caz valoarea devizului este mai mare decât valoarea facturii cu suma de 532,25 lei (6865,43- 6,333,18) reprezentând costuri suplimentare înscrise în deviz (chit întăritor, mastic, disc abraziv, elemente care nu se regăsesc și în bonul de consum și servicii reparat dub panou spate), caz în care organul de inspecție fiscală a stabilit venituri suplimentare în sumă de 429 lei și TVA colectată de 103 lei. Totodată, din analiza pieselor de schimb înscrise în bonul de consum a rezultat că autoturismul a fost avariat în partea din față, iar din piesele cuprinse în deviz rezultă că autoturismul a fost avariat în partea din spate. În urma comparării pieselor de schimb înscrise în bonul de consum cu cele înscrise în devizul de reparație s-au constatat următoarele:

- piese înscrise în bonul de consum și necuprinse în deviz: anvelope, aripă față, bară față, capotă față, far, filtru aer, filtru combustibil, filtru habitacul, ulei 10W40, grilă bară față, grilă în bară, lampă ceață bară, oglindă ușă, pivot basculă, radiator răcire;
- piese înscrise în calcul reparație: bară spate, suport capitonaj spate stânga și dreapta, hayon, amortizor șoc spate, inscripție Opel, lampă spate stânga și dreapta, geam lampă număr, rezultând o diferență de piese de schimb în sumă de 2.722,39 lei înscrise în plus în bonul de consum față de cele înscrise în deviz, deci prin stabilirea de venituri suplimentare pentru diferența dintre valoarea din deviz și cea facturată, și pentru piesele de schimb înscrise în bonul de consum dar care nu au fost cuprinse în deviz, nu s-a dublat baza de impozitare suplimentară. Totodată, deoarece aceste piese nu au fost incluse în valoarea facturată, nu s-a prezentat cerere de suplimentare a lucrărilor și nici factură întocmită separat pentru proprietarul autoturismului, petenta neprezentând vreun document din care să rezulte facturarea și colectarea

de TVA pentru aceste piese, reține că în mod corect organele de control au stabilit că societatea avea obligația să colecteze TVA.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (1), art. 134<sup>1</sup> alin. (7), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 156<sup>2</sup> alin. (2) și ale art. 158 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 271 alin. (1), art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1), art. 291 alin. (1) și (2), art. 323 alin. (2), art. 327 din Legea 207/2015:

Legea 571/2003

**„art. 129 Prestarea de servicii**

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

**art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

**art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

**art. 140 Cotele**

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

**art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

**art. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale**

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156<sup>2</sup> - 156<sup>4</sup>, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.

Legea 227/2015

**art. 271 Prestarea de servicii**

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.

**art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

**art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

**art. 291 Cotele**

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

- a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;
- b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

#### **art. 323 Decontul de taxă**

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul\*) stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

#### **Art. 327 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale**

Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 323 - 325, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.”

Având în vedere faptul că la momentul înscrierii lor în bonurile de consum, piesele de schimb/materialele au fost descărcate din gestiune și că prin descărcarea pe bază de bon de consum se presupune că bunurile au fost utilizate pentru a fi încorporate într-o reparație, se reține ca legal raționamentul organelor de control că societatea a utilizat aceste bunuri pentru prestarea de servicii de reparații auto pentru care avea obligația să întocmească factură și să colecteze TVA. Drept urmare, deoarece petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste piesele de schimb/materialele au fost înglobate în servicii de reparații auto pentru care a întocmit facturi și a colectat TVA, se constată că TVA suplimentară în sumă de X2 lei a fost corect stabilită.

**B.2.2)** Urmare a inspecției s-a constatat că în unele situații există diferențe între valoarea integrală a reparației înscrisă în devizul de lucrări, compusă din: costul materialelor, costul manoperei și TVA-ul aferent și suma facturată, mai mică.

Organul de inspecție fiscală a solicitat explicații cu privire la acest aspect, iar reprezentanții împuterniciți ai administratorului societății au menționat pe fiecare factură:

- în situația în care nu a fost facturată întreaga valoare a devizului, a fost făcută următoarea mențiune: „costul reparației conform calculației (devizului) care conține toate piesele montate pe auto avariat cu numărul de înmatriculare... în valoare de ....lei, iar factura este în valoare de ....lei (mai mică decât valoarea devizului) rezultând o diferență de ... lei inclusiv TVA (între valoarea devizului și valoarea facturii) care nu este facturată din eroare și nu a fost refacturată clientului”;

- în situația în care societatea de asigurare nu a acceptat întreaga valoare a reparației spre decontare mențiunea a fost „precizez că diferența de ... lei, dintre factură și deviz care este mai mare decât factura, refuzată la plată de către societatea de asigurare nu a fost refacturată din eroare clientului păgubit”.

Organul de inspecție fiscală a considerat că societatea avea obligația de a factura asiguratului întreaga valoare a reparației cuprinsă în devizul de reparații și să colecteze TVA pentru această valoare, drept pentru care a colectat TVA suplimentară în sumă de **X20 lei**.

În susținerea contestației, cu privire la devizele de lucrări societatea susține că acestea au fost întocmite la data prezentării autovehiculelor pentru reparație și că acestea cuprindeau piesele de schimb și serviciile estimative la momentul respectiv, iar la finalizarea lucrărilor valoarea pieselor, a manoperei și a celorlalte servicii conexe se modifica în funcție de condițiile concrete ale prețurilor de aprovizionare și a timpului efectiv dispus în sarcina acestei lucrări. Această afirmație nu poate fi reținută, la dosarul contestației fiind anexat devizul de reparație în dosarul de daună 402161175 din data de 18.09.2013 care este aferent facturii 3093/18.09.2013, fiind evident că acesta nu este un deviz estimativ. De altfel, din toate documentele puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale și menționate mai sus ca și întocmite de către personalul

societății în baza atribuțiilor din fișa postului nu rezultă că au fost întocmite devize estimative în momentul recepționării autoturismului.

Petenta precizează că devizele au fost întocmite cu un soft specializat care prezintă valoarea pieselor și a manoperei în condițiile implementate de producător ținând seama de prețul materialelor la stadiul de nou și original, iar timpul prevăzut lucrării este stabilit de normativele internaționale, dar în realitate aprovizionarea cu bunurile materiale de referință și chiar a timpului folosit efectiv sunt diferite semnificativ de aceste estimări. Dar în speță sumele suplimentare au fost stabilite din cauză că petenta nu a facturat integral valoarea din deviz, nu pentru că nu a facturat sume suplimentar față de deviz, în funcție de timpul efectiv de lucru și de materialele utilizate.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de control au analizat prevederile convențiilor de colaborare (decontare directă) prezentate în copie de societatea verificată, încheiate cu societățile de asigurare SC Astra SA și SC Asigurare Românească ASIROM Vienna Insurance Group SA, societăți cu cea mai mare pondere în decontarea daunelor, constatând că în acestea este prevăzut următorul mod de lucru în ceea ce privește momentul întocmirii devizelor de reparație, stabilirea costului reparațiilor și modul de decontare după finalizarea reparațiilor:

**1. SC X SRL a avut încheiată cu SC Astra SA convențiile de colaborare nr. 2758/28.05.2012 în care este stipulat:**

**punctul 6:** Service-ul va transmite comanda de piese necesare reparației numai la departamentul logistică piese auto din cadrul ASTRA;

**punctul 7.1:** Service-ul este obligat să respecte soluțiile tehnice privind repararea autovehiculului consemnate în Nota de constatare [...]. Dacă în timpul procesului de reparație se constată necesitatea suplimentării lucrărilor/pieselor menționate în Nota de constatare a avariilor, (...) service-ul va informa urgent (înainte de efectuarea reparației) proprietarul autovehiculului și reprezentantul Astra despre necesitatea întocmirii unui Proces verbal suplimentar de constatare;

**punctul 7.2:** se interzice în mod expres continuarea lucrărilor la autovehiculul avariata, dacă nu s-a primit în scris acordul inspectorului de daune cu privire la suplimentările efectuate;

**punctul 9:** Service-ul se obligă să execute lucrările de reparații conform proceselor verbale de constatare;

**punctul 10:** Pentru lucrările suplimentare față de procesul verbal de constatare/reconstatare cerute de păgubit, service-ul va întocmi deviz și factura pentru lucrările respective în sarcina păgubitului;

**punctul 13:** În cazul constatării unei daune majore, la solicitarea Astra, Service-ul va emite un deviz estimativ de reparație;

**punctul 17:** În cazul refuzului la plată, integral sau parțial, a sumelor prevăzute în devizul de reparații, reprezentantul Astra este obligat să precizeze în scris, pe Acceptul de plată, motivele acestui refuz;

**punctul 25:** reperate vor fi livrate de furnizor direct service-ului pe baza comenzii primite de la departamentul logistică piese auto din cadrul ASTRA; Service-ul va întocmi devizul de reparație care va fi transmis la ASTRA cu 48 de ore înainte de finalizarea reparației;

**punctul 27:** la finalizarea reparației service-ul va transmite reprezentantului ASTRA următoarele documente: factura fiscală împreună cu devizul de reparație, originalul facturii furnizorului de piese și cererea de despăgubire pe care se va înscrie textul „conform factură service și accept de plată”.

Aceleași prevederi sunt preluate și în convenția de colaborare nr. 11100/12.07.2013 încheiată cu SC ASTRA SA.

Se constată că în aceste convenții sunt prevăzute clar situațiile în care vor fi emise „devize estimative” și anume în cazul unor daune majore și că Service-ul va întocmi devizul de reparație care va fi transmis la ASTRA cu 48 de ore înainte de finalizarea reparației, deci nu se susține afirmația petentei că devizele prezentate sunt devize estimative. De asemenea, convenția prevede că în situația în care sunt necesare lucrări suplimentare, înainte de

efectuarea lor, service-ul trebuie să informeze asiguratorul și să primească acceptul acestuia. Ori petenta nu a prezentat, în cazul în care valoarea din deviz este mai mare decât valoarea facturată, documente din care să rezulte necesitatea suplimentării lucrărilor și că a parcurs pașii prevăzuți în convențiile de colaborare, și motivele precizate de Astra pentru a justifica refuzul de plată.

În aceste condiții, în mod legal organele de control au concluzionat că sunt incidente prevederile punctului 10 din convențiile de colaborare care prevede că pentru lucrările suplimentare față de procesul verbal de constatare/reconstatare cerute de păgubit, service-ul va întocmi deviz și factura pentru lucrările respective în sarcina păgubitului.

2. SC X SRL a avut încheiate cu SC Asigurare Românească ASIROM Vienna Insurance Group SA convențiile de decontare directă nr. 3855/09.06.2016 în care este stipulat:

**punctul 2.1** unitatea reparatoare informează societatea Asirom despre reparația unui vehicul de la un client asigurat și solicită acceptul de reparație. Asirom confirmă acceptul de reparație, unitatea reparatoare efectuează reparația și emite factura fiscală;

Din Anexa 2 la această convenție rezultă următorul mod de lucru:

**punctul 5:** unitatea reparatoare va solicita asiguratorului acceptul de reparație numai dacă vehiculului se regăsește în unitatea reparatoare; acceptul de reparație reprezintă un deviz complet de reparație;

**punctul 6:** în termen de două zile lucrătoare Asirom va confirma acceptul de reparație;

**punctul 7:** la efectuarea lucrărilor necesare reparației unitatea reparatoare va accepta soluțiile tehnice stabilite de reprezentanții Asirom în nota de constatare;

**punctul 8:** dacă există repere tehnologice neacordate în acceptul de reparație emis de Asirom, unitatea service va solicita un nou accept de reparație;

**punctul 11:** după primirea acceptului de reparație, unitatea reparatoare va trece la finalizarea reparației și eliberarea autovehiculului către client chiar dacă nu s-a realizat plata despăgubirii;

**punctul 13:** unitatea reparatoare va depune la Asirom în termen de cinci zile de la eliberarea vehiculului toate documentele necesare finalizării dosarului de daună;

**punctul 15:** unitatea reparatoare va emite factura fiscală numai după finalizarea reparațiilor;

**punctul 16:** unitatea reparatoare va emite facturi separate pentru toate lucrările solicitate de client pentru a fi realizate la vehicul și care nu sunt consemnate în nota de constatare emisă de Asirom.

Aceste prevederi sunt preluate și în convenția de colaborare nr. 3948/17.05.2018 încheiată cu SC Asigurare Romaneasca ASIROM Vienna Insurance Group SA, în cadrul căreia este prevăzut:

**punctul 2.1:** Asirom va întocmi devizul de reparație care se transmite odată cu acceptul de plată utilizând un sistem de specialitate pentru evaluarea daunelor conform legislației în vigoare;

**punctul 4.2:** unitățile reparatoare autorizate de RAR care nu sunt „Reprezentanțe” denumite „unități reparatoare multimarca” vor practica tarifele de manoperă, prețurile la piesele și materialele de vopsitorie prevăzute în anexa 3 la convenție în funcție de vechimea vehiculului și de marca/modelul acestuia.

Se constată că în aceste convenții părțile au convenit că dacă există repere tehnologice neacordate în acceptul de reparație emis de Asirom, unitatea service va solicita un nou accept de reparație, dar petenta nu a prezentat astfel de documente care să susțină afirmația că diferențele sunt cauzate de faptul că societățile de asigurare nu ar fi acceptat facturarea valorilor totale ale lucrărilor efectuate.

În aceste condiții, în mod legal organele de control au concluzionat că sunt incidente prevederile punctului 16 din convențiile de colaborare care prevede că unitatea reparatoare va emite facturi separate pentru toate lucrările solicitate de client pentru a fi realizate la vehicul și care nu sunt consemnate în nota de constatare emisă de Asirom.

Societatea precizează că valoarea facturată de service-ul auto și nedecontată de către societatea de asigurări nu poate fi dispusă în sarcina deținătorului autovehiculului, ori în cauză nu este vorba despre lucrări facturate și nedecontate ci tocmai despre acele lucrări pentru care petenta nu a prezentat factură întocmită pentru beneficiarul serviciilor.



Se reține că în devizul de lucrări societatea a calculat valoarea integrală a reparației compusă din: costul materialelor, costul manoperei și TVA-ul aferent, dar în unele situații a fost facturată o sumă mai mică decât valoarea totală a reparației stabilită prin devizul de lucrări.

Organul de inspecție fiscală a solicitat explicații cu privire la acest aspect iar reprezentanții împuterniciți al administratorului societății au menționat pe fiecare factura:

- în situația în care nu a fost facturată întreaga valoare a devizului a fost făcută următoarea mențiune „*costul reparației conform calculatiei (devizului ) care conține toate piesele montate pe auto avariat cu numărul de înmatriculare... în valoare de ....lei , iar în factură este în valoare de ....lei (mai mică decât valoarea devizului) rezultând o diferență de ... lei inclusiv TVA (între valoarea devizului și valoarea facturii) care nu este facturată din eroare și nu a fost refacturată clientului*”;

- în situația în care societatea de asigurare nu a acceptat întreaga valoare a reparației spre decontare mențiunea a fost „*precizez că diferența de ... lei, dintre factura și deviz care este mai mare decât factura, refuzată la plată de către societatea de asigurare, nu a fost refacturată din eroare clientului păgubit*”.

Date fiind cele anterior precizate se constată că în mod legal organele de control au considerat că societatea avea obligația de a factura asiguratului întreaga valoare a reparației cuprinsă în devizul de reparații și să colecteze taxa aferentă, drept pentru care pentru TVA în sumă de **X20 lei**, aferentă valorilor din deviz care nu au fost facturate, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate la punctele B.2.1) și B.2.2), documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

**„11.1.Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”**

**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA colectată suplimentar în sumă de X28 lei (X2+ X20 lei).**

### **B.3) Referitor la TVA colectată în sumă de X4 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au colectat TVA în sumă de X4 lei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care a anulat factura de prestări servicii nr. 2950/18.01.2013.**

**În fapt**, s-a constatat că în luna ianuarie 2013 societatea a emis factura nr. 2950/18.01.2013 către clientul V Leasing România având baza impozabilă în sumă de X3 lei și TVA de X4 lei reprezentând contravaloare manoperă caroserie, manoperă vopsitorie, materiale vopsitorie, piese, încărcare climă, antigel și lucrări auxiliare pentru auto nr. B-x-PWI. Delegat din partea clientului a fost domnul L Ioan, legitimat cu CI seria X723 în dosarul de daună nr. DD1234447 în baza poliței de asigurare de la Groupama. Această factură mai conține și semnătura de primire și ștampila beneficiarului SC X P SRL.

Societatea a înscris pe această factură mențiunea „anulat” și nu a înregistrat-o în jurnalul de vânzări pe motivul anulării acesteia, dar nu a prezentat niciun document care să justifice ajustarea bazei de impozitare. Drept urmare, organul de inspecție fiscală a colectat TVA suplimentară în sumă de X4 lei.

**În drept**, se reține că în conformitate cu prevederile art. 138 lit. a) - b) și d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 138 Ajustarea bazei de impozitare**

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

[...]

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.”

Potrivit acestor prevederi legale, reducerea bazei de impozitare se face în situația desființării totale sau parțiale a contractului înainte de prestarea serviciilor, precum și în cazul în care între părțile contractante au intervenit refuzuri de plată totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate sau în cazul în care între părți există un acord scris. De asemenea este permisă reducerea bazei de impozitare în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești rămasă definitivă și irevocabilă.

În speță se reține că nu este vorba despre o factură de avans ci despre o factură de reparații auto (manoperă și piese/materiale) iar societatea nu a prezentat niciun document care să justifice anularea, în condițiile în care serviciile au fost prestate.

În fapt, organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților împuterniciți ai administratorului societății, explicații privind motivul anulării facturii, iar aceștia au menționat pe factura sub semnătură „*nu cunoaștem motivele pentru care a fost anulată această factură*”.

În susținerea contestației societatea afirmă că „*ar fi trebuit anulate zeci de facturi care nu au fost plătite de asigurători*”, ori potrivit prevederilor legale antecitate, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, situație pe care petenta nu a probat-o.

În aplicarea prevederilor art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuie avut în vedere scopul care a condus la adoptarea de către legiuitor a măsurii ajustării bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv acela de a reglementa o facilitate acordată contribuabililor care nu-și mai pot încasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului prin scăderea acestor creanțe din evidența financiar-contabilă.

Astfel, în conformitate cu prevederile pct. 46 din Ordinul nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv:

„*Scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise se efectuează numai după ce au fost întreprinse toate demersurile juridice, potrivit legii, pentru decontarea acestora.*” dar pentru acest capăt de cerere petenta nu a precizat explicit motivul anulării facturii și nici nu a prezentat niciun document în susținere.

Referitor la susținerea societății că organul fiscal trebuia să obțină informații de la clientul pentru care a fost întocmită factura, în conformitate cu prevederile art. 113, alin. (2), lit. e) din Legea 207/2015 și că numai în cazul în care factura era înregistrată în evidența contabilă a beneficiarului se putea concluziona că valorile înscrise în aceasta generează obligații fiscale pentru furnizor, se reține că prevederile legale invocate de petentă, respectiv:

„**art. 113 Obiectul inspecției fiscale**

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

[...]

**e) solicitarea de informații de la terți:**

nu obligă organul fiscal să solicite informații de la terți, oportunitatea unei asemenea solicitări fiind lăsată la latitudinea organului fiscal, așa cum dispune legiuitorul la art. 55 alin. (2) lit. a) din același act normativ:

**„art. 55 Mijloace de probă**

**(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

**a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;”**

Se reține că este obligația societății să furnizeze informații care să permită stabilirea situației de fapt fiscale, prevederile Codului de procedură fiscală adoptat prin Legea 207/2015 dispunând că:

**„art. 10 Obligația de cooperare**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.**

**(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.**

**art. 58 Obligația de a furniza informații**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.[...]**

**art. 64 Prezentarea de înscrisuri**

**(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.**

**art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

**art. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului**

**(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”**

**În drept**, conform dispozițiilor art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și ale art. 134<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**

[...]

**art. 134<sup>2</sup> Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

**(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**

**a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”**

exigibilitatea TVA în sumă de X4 lei a intervenit la data emiterii facturii nr. 2950/18.01.2013.

Având în vedere cele anterior precizate și în temeiul prevederilor legale incidente în speță, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA în sumă totală de X4 lei.**

#### **B.4) Referitor la TVA colectată în sumă de X22 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au colectat TVA în sumă de X22 lei în condițiile în care argumentele și motivațiile aduse la contestație nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de control au constatat că în lunile februarie, martie și iunie 2015 societatea înregistrează în jurnalul de vânzări facturi de stornare astfel:

**a)** Factura de stornare nr. 3425/10.02.2015 în sumă de minus X30 lei, cu TVA de minus **X31 lei** emisă către M SRL, reprezentând stornarea facturii nr. 3319/20.06.2014, privind reparația auto ABXJV în dosarul de daună 50253424 întocmit de Asirom.

Organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților împuterniciți ai administratorului în relația cu organul de inspecție fiscală explicații suplimentare cu privire la motivul întocmirii acestei facturi de stornare, iar aceștia au înscris pe factură următoarele:

- domnul D Cristian „*Precizez că nu au fost respectate condițiile de plată prevăzute în convenția de colaborare încheiată cu ASIROM sub nr. 4372/22.10.2010 valabilă până în 30.06.2014 Capitolul 5, coroborate cu actul adițional nr. 1/16.07.2012, art. 1 alin (1) și (2) motiv pentru care nu se justifică stornarea facturii*”;

- domnul D Dan „*Precizez că diferența stornată în suma totală de 500 lei nu a fost refacturată la beneficiar M SRL*”.

**b)** Factura de stornare nr. 3486/31.03.2015 în sumă de minus X32 lei, cu TVA de minus **X33 lei** emisă către P Credit reprezentând stornarea facturii nr. 3450/06.03.2015 conform mențiunii făcute de reprezentanții împuterniciți ai societății.

Factura nr. 3450/06.03.2015 a fost emisă pentru reparația auto BXHB (manoperă caroserie, manoperă vopsitorie, material vopsitorie, înscris ușă stânga spate) în dosarul de daună AB1014DA000848, în baza poliței de asigurare Astra. Valoarea facturii era de X32 lei, cu TVA de X33 lei, delegat doamna T Elena Nicoleta legitimată cu CI seria Y nr.497104, conține semnătura de primire din partea beneficiarului. Această factură conține mențiunea, sub semnătură făcută de domnul D Dan „*Precizez că pentru aceasta nu a fost întocmit bon de consum din eroare*”. Pentru această reparație a fost întocmit devizul în valoare de totală de X33 lei, iar în factură, pe lângă cele înscrise în deviz a fost cuprinsă și poziția „înscris ușă stânga spate” în valoare totală de X34 lei, rezultând o valoare totală a facturii de X35 lei.

Organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților împuterniciți ai administratorului explicații suplimentare cu privire la motivul întocmirii facturii de stornare nr. 3486/31.03.2015, aceștia menționând pe factură că „*nu pot justifica cu documente motivul stornării acestei lucrări deoarece nu au fost întocmite până în prezent. Nu pot justifica predarea acestei facturi către clientul P Credit*”.

**c)** În luna iunie 2015 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalul de vânzări facturile de stornare de la numărul 3525 până la numărul 3580 din data de 9 iunie 2015, prin care au fost stornate parțial facturi emise și neîncasate către clienții asigurați/păgubiți la societatea de asigurare Astra.

Cu societatea de asigurare-reasigurare Astra, petenta a avut încheiată Convenția de colaborare nr. 11100/12.07.2013 în care este prevăzut:

- obiect al convenției: colaborarea dintre părțile semnatare în domeniul constatării și reparării daunelor la autovehicule pentru care ASTRA și-a asumat obligații contractuale prin asigurările obligatorii de răspundere civilă auto sau asigurările facultative de avariile auto emise.

- la capitolul V punctul 27 se prevede că: la finalizarea reparației, service-ul va transmite reprezentantului Astra următoarele documente: factura fiscală emisă de service împreună cu devizul de reparație final, originalul facturii furnizorului de piese, cererea de despăgubire completată de asigurat/păgubit; Astra va efectua plata facturii primite de la service în termen de 90 de zile de la data primirii tuturor documentelor de la service;

• la capitolul V punctul 28 se prevede că: service-ul se obligă să asigure asigurătorului Astra scont în situația în care asigurătorul va achita contravaloarea manoperei și a materialelor de reparație înainte de 30 de zile de termenul de plată contractual, scont în procent de 8%;

• la capitolul VI punctul 29 se menționează că prezenta convenție se încheie pe o perioadă nedeterminată.

Conform mențiunii făcută sub semnătură, de către domnul D Cristian în data de 14.03.2019 pe prima pagină a convenției de colaborare nr. 11100/12.07.2013, această convenție a fost valabilă până la data de 02.12.2015, data deschiderii procedurii falimentului societății de asigurare- reasigurare ASTRA.

Organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea încadrării în termenul stabilit prin contract pentru acordarea de către SC X SRL a scontului de 8 % pentru plata facturilor de către ASTRA și a constatat că facturile pentru care a fost acordat scontul au fost încasate de către X SRL după termenul de 90 de zile de la data emiterii, astfel că nu se justifică acordarea scontului. TVA colectată aferent facturilor de stornare este în sumă totală de X36 lei.

**În drept**, se reține că în conformitate cu prevederile art. 138 lit. a)-d) și ale art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 138 Ajustarea bazei de impozitare**

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

a) în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

**art. 159 Corectarea documentelor**

(1) **Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:**

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).”

Potrivit acestor prevederi legale, reducerea bazei de impozitare se face în situația desființării totale sau parțiale a contractului înainte de prestarea serviciilor, precum și în cazul în care între părțile contractante au intervenit refuzuri de plată totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate sau în cazul în care între părți există un acord scris. De asemenea, este permisă reducerea bazei de impozitare în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț sunt acordate după livrarea

bunurilor sau prestarea serviciilor și atunci când contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești rămasă definitivă și irevocabilă.

În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.

În speță se reține că prin facturile nr. 3425/10.02.2015 în sumă de minus X30 lei, cu TVA de minus X31 lei și nr. 3486/31.03.2015 în sumă de minus X32 lei, cu TVA de minus X33 lei, au fost stornate în totalitate prestațiile de servicii înscrise în factura nr. 3319/20.06.2014, privind reparația auto ABXJV în dosarul de daună 50253424 și în factura nr. 3450/06.03.2015 emisă pentru reparația auto BXHB (manoperă caroserie, manoperă vopsitorie, material vopsitorie, înscris ușă stanga spate) în dosarul de daună AB1014DA000848, în baza poliței de asigurare Astra. Astfel, nu sunt incidente prevederile art. 138 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nefiind vorba despre desființarea contractului înainte de efectuarea prestațiilor de servicii și nici despre facturi de avans, ci despre facturi de reparații auto (manoperă și piese/materiale) și despre prestații deja efectuate. De asemenea, se reține că petenta nu a prezentat documente din care să reiasă că este vorba despre refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, sau despre desființarea totală ori parțială a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj, nefiind probat că ar fi incidente nici prevederile art. 138 lit. b) din Legea nr. 571/2003.

Organul de inspecție fiscală a solicitat reprezentanților împuterniciți ai administratorului societății, explicații privind motivul stornărilor iar explicațiile furnizate de petentă vizează în cazul facturii nr. 3425/10.02.2015 nerespectarea condițiilor de plată prevăzute în convenția de colaborare încheiată cu ASIROM sub nr. 4372/22.10.2010 valabilă până în 30.06.2014. Ori potrivit prevederilor legale antecitate, ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este permisă în situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adăugată aferentă înscrisă în facturi nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, situație pe care petenta nu a probat-o.

În cazul facturii nr. 3486/31.03.2015, reprezentanții societății au afirmat că „*nu pot justifica cu documente motivul stornării acestei lucrări deoarece nu au fost întocmite până în prezent. Nu pot justifica predarea acestei facturi către clientul P Credit*” iar prin contestația formulată petenta nu a furnizat explicații suplimentare și nici nu a prezentat documente care să justifice reducerea bazei de impozitare.

În contestația formulată, petenta afirmă că „*față de valoarea nedecontată de societățile de asigurări materializată prin întocmirea facturilor cu semnul minus consider că operațiunea economică în sine generează o pierdere a societății*”. Petenta vorbește despre diminuarea veniturilor din exploatare cu valoarea nedecontată de societățile de asigurări și despre condițiile în care se face decontarea prețului reparației, dar nu probează că îndeplinește condițiile legale pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA, având în vedere faptul că legiuitorul a prevăzut expres la art. 138 din Legea 571/2003, cazurile în care baza de impozitare poate fi redusă.

În ceea ce privește constatările organelor de control înscrise la pag. 13 din Raportul de Inspecție Fiscală la care petenta face referire, se reține că acestea nu au avut influență asupra bazei de impozitare a TVA, respectiv asupra sumelor contestate de petentă, și că în speță nu este vorba despre lucrări de reparații și piese a căror valoare a fost refuzată la plată de către societățile de asigurare, ci despre lucrări de reparații stornate în totalitate, pentru care nu s-a prezentat nicio justificare, respectiv despre diminuarea bazei de impozitare cu valoarea sconturilor în situația în care nu au fost îndeplinite condițiile contractuale pentru ca acestea să fie acordate asiguratorului.

Într-adevăr beneficiarul poliței de asigurare, nu poate fi afectat de condițiile în care se face decontarea reparației și nu trebuie să suporte „diferența dintre valoarea facturată ce reprezintă valoarea reală a reparației și valoarea decontată de societatea de asigurare”, însă trebuie reținut că art. 138 din Legea 571/2003 prevede la lit. d) că societatea poate reduce baza de impozitare înscrisă în facturile emise în cazul în care sumele facturate nu mai pot fi încasate din cauza falimentului beneficiarului și numai începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii falimentului, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă, situație pe care petenta nu a probat-o în cazul facturilor nr. 3425/10.02.2015 și nr. 3486/31.03.2015 analizate în cauză.

În ceea ce privește situația descrisă la lit. c) a cauzei, respectiv reducerea bazei de impozitare cu valoarea scontului, se reține că organele de control au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute în convenția de colaborare nr. 11100/12.07.2013, încheiată cu societatea de asigurare-reasigurare Astra, respectiv asigurătorul nu a achitat contravaloarea manoperei și a materialelor de reparație înainte de 30 de zile față de termenul de plată contractual, astfel că în mod legal organele de control au considerat că nu se justifică acordarea scontului în procent de 8% și diminuarea TVA colectată cu suma de X36 lei.

Față de cele anterior menționate, se reține că societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Având în vedere faptul că operațiunile realizate de societate nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute la art. 138 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nefiind prezentate documente din care să rezulte că societatea a procedat în mod legal la ajustarea bazei de impozitare, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA în sumă totală de X22 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.07.2019**, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.07.2019, **pentru TVA în sumă de X37 lei.**

**2) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/18.07.2019**, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.07.2019, **pentru suma de X27 lei, reprezentând TVA.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.