

**DECIZIA NR. 66/2019**  
**privind soluționarea contestației formulate de către**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 12408/25.04.2017**  
**și reînregistrată sub nr. 380/07.01.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Serviciul Juridic, prin adresa nr. 65/04.01.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 380/07.01.2019, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2014, cu sediul ales în vederea comunicării tuturor actelor de procedură în mun. X, B-dul 15 Noiembrie, nr. 35, jud. X, la avocat dr. TX.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 13520/17.03.2017 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 12408/25.04.2017, 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/23.02.2017, emisă A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017, a fost soluționată prin Decizia nr. 1156/18.08.2017, prin care s-a dispus respingerea contestației pentru suma de X1 lei reprezentând impozit pe profit și suspendarea soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru suma de **T lei**, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Împotriva Deciziei nr. 1156/18.08.2017, S.C. X S.R.L. a formulat acțiune în contencios administrativ, iar prin Sentința civilă nr. X/16.04.2018, dată în dosarul nr. X/62/2017, Tribunalul X anulează în parte Decizia nr. 1156/18.08.2017 și obligă D.G.R.F.P. Brașov la soluționarea pe fond a contestației administrative formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/23.02.2017 cu privire la suma de T lei și menține în rest decizia atacată.

Împotriva Sentinței civile nr. X/16.04.2018 D.G.R.F.P. Brașov a formulat recurs, iar prin Decizia Civilă nr. X/29.11.2018 pronunțată de Curtea de Apel X, a fost respins recursul formulat de D.G.R.F.P. Brașov, decizia fiind definitivă.

Se reține că atât în Sentința civilă nr. X/16.04.2018 a Tribunalului X, cât și în Decizia Civilă nr. X/29.11.2018 pronunțată de Curtea de Apel X, anterior menționate, instanța indică în mod eronat că Decizia nr. 1156, pe care o anulează, fost emisă în data de 18.08.2016 și nu în 18.08.2017, așa cum este corect.

Având în vedere soluția Curții de Apel X, pronunțată prin Decizia Civilă nr. X/29.11.2018-definitivă, înregistrată sub nr. 380/07.01.2019, D.G.R.F.P. Brașov va proceda la soluționarea pe fond 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/23.02.2017, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X în baza Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017, pentru suma de **T lei**.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-X/23.02.2017, respectiv **09.03.2017**, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, **17.03.2017**, unde a fost înregistrată sub nr. 13520, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 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 către S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-

**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/23.02.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017, aducând în susținere următoarele motivații:**

1. Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat la emiterea deciziei de impunere în termenul prevăzut de Codul de procedură fiscală.

Contestatară susține că potrivit art. 131 alin. (5) din Codul procedură fiscală, deciziile prevăzute la alin. (4) al aceluiași articol, adică inclusiv decizia de impunere pentru obligații suplimentare de plată, se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

În ceea ce privește acest termen, petenta consideră că sunt incidente dispozițiile art. 185 Cod procedură civilă, act normativ cu care se completează prevederile Codului de procedură fiscală, conform art. 3 alin. (2) Cod procedură fiscală: "(1) Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate".

Societatea precizează că în conformitate cu cele înscrise în Raportul de inspecție fiscală, inspecția fiscală a început la data de 18.08.2016 și s-a finalizat la data de 21.11.2016, iar decizia de impunere a fost emisă la data de 27.02.2017, dată la care a fost tipărită și semnată de către organele fiscale.

Petenta susține că la data emiterii deciziei de impunere se împlinise termenul de 25 de zile impus de Codul de procedură fiscală și consideră că organele fiscale erau decăzute din dreptul de a emite actul administrativ-fiscal, acesta fiind lovit de nulitate.

Contestatară susține că vătămarea rezultă din faptul că a fost obligată la plata unor creanțe suplimentare, ipotetic, pentru că nu au fost respectate dispozițiile legii fiscale, prin încălcarea unor dispoziții ale legii fiscale.

2. Petenta afirmă că Avizul de inspecție fiscală nu a fost comunicat în conformitate cu dispozițiile Codului de procedură fiscală, actele administrative întocmite fiind nule.

În cuprinsul contestației, petenta apreciază că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt anulabile potrivit art. 122 Cod procedură fiscală, și aduce în susținere următoarele argumente:

- Avizul de inspecție fiscală a fost întocmit la data de 26.07.2016, dar petenta susține că nu i-a fost comunicat, iar inspecția fiscală a început la data de 18.08.2016, așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală. Drept urmare, petenta consideră că organele fiscale nu numai că au procedat la efectuarea inspecției fiscale cu nerespectarea termenului de regres de 15 zile pentru comunicarea avizului de inspecție fiscală, dar nu au comunicat acest document ce constituie o condiție prealabilă inspecției fiscale, care condiționează începerea acesteia și care determină limitele materiale și temporale ale ei;

- nu au fost respectate dispozițiile legale imperative în materie, în sensul că organele fiscale încalcă în mod evident principiul legalității în administrarea creanțelor fiscale și goleşte de conținut toate dispozițiile imperative ale Codului de procedură fiscală;

- deși această chestiune nu reprezintă un caz de nulitate absolută a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, petenta invocă nulitatea relativă a acestora.

3. Societatea consideră că concluziile echipei de control care a întocmit Raportul de Inspecție Fiscală nu au la bază temeuri prevăzute de lege.

Petenta susține că organul fiscal face referire expresă la declarațiile de martor și mențiunile din agendă, elemente pe baza cărora stabilește exclusiv o parte dintre sumele

suplimentare la plată, întrucât, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, controlul efectuat de către organele de inspecție fiscală vizează, pe de-o parte lămurirea naturii juridice a declarațiilor de martor date în cursul urmăririi penale, precum și a mențiunilor făcute în agendele puse la dispoziție de către organele de urmărire penală (găsite cu ocazia perchezițiilor efectuate).

În aceste condiții, prin calculul profitului impozabil suplimentar și TVA suplimentar, organul de inspecție fiscală oferă lămuriri cu privire la elementele de fapt și împrejurările reținute în acuzație de organul de urmărire penală.

Contestatară invocă prevederile art. 113 alin. (3) Cod procedură fiscală potrivit cărora: *"Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții"*.

Astfel, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a efectuat o verificare nelegală, respectiv a fost întocmit un raport de inspecție fiscală care nu are niciun temei legal și este contrar dispozițiilor speciale cuprinse în Codul de procedură fiscală.

**4.** Petenta consideră că situația de fapt nu a fost stabilită în mod corect, prin raportare la cantitățile de beton și alte produse presupuse că au fost înstrăinate fără a se emite factură.

Contestatară invocă prevederile art. 116 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, efectuarea inspecției fiscale se poate efectua prin trei metode: verificarea prin sondaj (care presupune o verificare selectivă a documentelor), verificarea exhaustivă (care presupune o verificare a tuturor documentelor) și verificarea electronică (care presupune doar verificarea contabilității și documentelor electronice).

Petenta consideră că metoda de verificare este aleasă de către organele fiscale, însă aceasta trebuie să corespundă cerințelor prevăzute la art. 118 alin. (5) Cod procedură fiscală care prevede că *"Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă."*

Totodată, susține că trebuie să se țină cont și de prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală.

În opinia petentei, organele fiscale stabilesc cantitatea de beton presupus a fi înstrăinată fără factură și suplimentează baza impozabilă pe baza declarațiilor de martor date în cursul urmăririi penale, agendei nr. 10, a foilor de parcurs pentru cantitatea de beton proaspăt presupus a fi înstrăinată fără factură și a avizelor de însoțire a mărfii pentru cantitatea de elemente liniare presupus a fi înstrăinate fără factură.

Petenta consideră că, niciunul dintre mijloacele de probă de care organele fiscale s-au folosit la momentul stabilirii obligațiilor de plată suplimentare (agenda, foile de parcurs și avizele de însoțire a mărfii) nu se coroborează, fiecare dintre acestea generând alte sume, iar în al doilea rând, sunt situații în care sumele din agendă și sumele din foile de parcurs, sunt vădit inferioare sumelor facturate.

De exemplu, în data de 31.08.2015, în agendă apare suma de 10.800 lei, în foile de parcurs apare transportată o cantitate de 53 mc (deci o valoare de 9.653,6 lei ca urmare a înmulțirii cu valoarea unui mc), iar conform facturilor a fost înstrăinată o cantitate de 68 mc cu o valoare de 54.400 lei, iar în data de 01.09.2015 în agendă apare suma de 9.800 lei, în foile de parcurs apare transportată o cantitate de 55 mc (deci o valoare de 9.302,56 lei ca urmare a înmulțirii cu valoarea unui mc), iar conform facturilor a fost înstrăinată o cantitate de 68 mc cu o valoare de 12.920 lei.

Petenta consideră că documentele pe care se întemeiază constatările organelor fiscale conțin erori nerelevând situația reală, iar agenda nr. 10 nu reflectă cantitățile de beton vândute fără a exista factură, din moment ce s-a facturat în plus față de mențiunile din agendă betonul proaspăt vândut.

În ceea ce privește analiza contabilă efectuată și constatările organelor fiscale pe baza acesteia, petenta contestă modul în care se echivalează costul de producție cu producția efectiv obținută și înstrăinată, întrucât consideră că, costul de producție nu implică doar cheltuielile cu

materiile prime, ci și cheltuielile cu angajații, cheltuielile cu utilitățile etc.

Petenta susține faptul că înregistrarea unui cost al producției mai mare decât producția nu este un element ce poate genera *ab initio* concluzia că a vândut "la negru", ci că au fost înregistrate pierderi, întrucât așa se întâmplă în cvasi-majoritatea situațiilor în care costul de producție depășește producția, atunci există pierdere, iar invers, există profit.

Petenta menționează faptul că, cuantumul cu care a fost suplimentată baza impozabilă de către organele fiscale prin raportare la vânzările de beton și elemente liniare este determinat exclusiv de echivalența venitului cu valoarea cheltuielilor de producție.

Societatea consideră că în situația în care a realizat toată producția reținută de către organele fiscale, acestea nu au luat în considerare pierderile ulterioare, cum sunt: pierderile generate de lipsa calității betonului (ipoteză în care betonul nu mai poate fi vândut), pierderile generate de produsele analizate de către comisiile de calitate (produse care sunt apoi aruncate), pierderile generate de produsele cu deficiențe etc.

Societatea menționează faptul că echipa de inspecție fiscală calculează, pe baza avizelor de însoțire a mărfii, valoarea elementelor liniare de structură ce au fost vândute fără factură, suplimentând separat baza impozabilă cu această sumă. Dacă ipotetic această cantitate ar fi fost vândută fără factură, ar fi trebuit scăzută din valoarea totală a cantității de beton produsă, întrucât elementele liniare de structură sunt realizate din betonul produs.

Petenta consideră că, în speță, cantitatea de beton produsă și vândută fie ca produs proaspăt, fie ca elemente liniare, nu poate fi stabilită pe baza elementelor reținute de către organele fiscale, chestiune care implică efectuarea unei expertize tehnice de specialitate în urma căreia să se stabilească în mod concret și exact care este cantitatea de beton care a fost produsă, ca mai apoi să se stabilească exact cât din această cantitate a fost efectiv înstrăinată.

5. În ceea ce privește cheltuielile cu energia electrică (lit. F din Decizia de impunere corespunzător impozitului pe profit pe anul 2015 și lit. D din Decizia de impunere corespunzător impozitului pe profit pe anul 2016) , pentru Hala Reutil, contestatara arată că, în respectiva hală se produc, prin intermediul angajaților săi, bunuri (în speță, tipare) care sunt folosite apoi pentru crearea elementelor de structură, care apoi sunt vândute. Astfel, menționează că este certă producerea de venituri, motiv pentru care cheltuiala este deductibilă, iar faptul că societatea nu deține în baza unui contract acel imobil, nu poate genera nedeductibilitatea respectivelor cheltuieli, acestea fiind realizate în scopul obținerii de venituri.

6. În ceea ce privește cheltuielile cu chiria, energia electrică, apa și motorina (lit. E și F din Decizia de impunere corespunzător impozitului pe profit pe anul 2016).

Referitor la chiria aferentă imobilelor subînchiriate de către petentă, pentru luna ianuarie 2016, contestatara arată că în această perioadă producea efecte contractul de subînchiriere, iar societatea deținând și folosind spațiul a fost ținută să achite contravaloarea utilităților.

În ceea ce privește energia electrică refacturată, menționează că facturile de utilități se emit în luna ulterioară lunii de consum, motiv pentru care energia electrică consumată în luna ianuarie se facturează în luna februarie, or, întrucât contractul de subînchiriere a încetat în luna februarie a fost ținută să plătească integral cheltuielile cu energia electrică până la începutul lunii februarie.

În ceea ce privește motorina, petenta susține că a fost utilizată pentru utilajele ce au fost folosite în desfășurarea activității producătoare de venituri impozabile în temeiul Contractului de închiriere nr. 10 din 06.01.2015 încheiat între SC X SRL și SC P SA (valabil la momentul deducerii cheltuielilor).

7. În ceea ce privește TVA, contestatara susține că organele fiscale au calculat TVA corespunzător suplimentării bazei, însă întrucât consideră că suplimentarea nu s-a realizat în mod legal, contesta stabilirea TVA suplimentară.

## **II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice**

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



**nr. F-X/23.02.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017, 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 T2 lei, constând în:**

- X4 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 29.09.2014– 30.06.2016;
- X3 lei TVA, perioada verificată fiind 18.11.2014-30.06.2016.

Referitor la sumele suplimentare stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.02.2017, pentru care s-a suspendat soluționarea prin Decizia nr. 1156/18.08.2017 și care fac obiectul prezentei Decizii, respectiv **TVA în sumă de X3 lei și impozit pe profit în sumă de X2 lei**, din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017 rezultă următoarele:

**A)** Organul de inspecție fiscală a menționat în Raportul de inspecție fiscală că la efectuarea inspecției fiscale s-au avut în vedere aspectele comunicate de Parchetul de pe lângă Tribunalul X consemnate în Ordonanța din 02.03.2016 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în Dosarul nr. X/P/2015 transmisă prin adresa înregistrată la Inspecție Fiscală sub nr. 1656/11.03.2016, prin care organul de control a fost informat că s-a dispus efectuarea în continuare a urmăririi penale față de SC X SRL (și a altor societăți enumerate în Ordonanța din 02.03.2016) și din cuprinsul căreia rezultă că societatea a desfășurat activități comerciale din care au rezultat venituri neînregistrate în evidența contabilă.

În data de 18.03.2016, prin Procesul verbal de predare-primire înscrisuri de la SC P SA, înregistrat la Inspecție Fiscală sub nr. 1843/18.03.2016, echipei de inspecție din cadru A.J.F.P. X SIF 4 i-au fost predate de către inspectorul principal de poliție o serie de documente în original aparținând societăților enumerate în Ordonanța din 02.03.2016, documente după care s-au făcut copii xerox, originalele fiind înapoiate, întocmindu-se în acest sens Procesul verbal nr. Fn/30.03.2016.

Totodată, organul de control menționează că au fost făcute copii xerox și după documente ce au implicații fiscale în acțiunea de inspecție fiscală și anume:

- dosar declarații luate de procuror în Dosarul nr. X/P/2015 de la inculpați și martori;
- agenda cu mențiunea CAESAR IMPRIMERIA ARTA GRAFICA, având perioada 22.08.2015 - 27.01.2016, Agenda 10, cu privire la banii încasați din livrări de betoane fără factură efectuate de către SC X SRL, notate cu "B2", în sumă totală de X5 lei fără TVA, din cuprinsul căreia rezultă că în perioada verificată petenta a încasat bani din livrarea de betoane fără a emite facturi și chitanțe, banii fiind încasați la casieria centrală de către d-na GI și predați zilnic d-lui NI.

Analizând declarațiile date de d-na GI, în calitate de martor în Dosarul nr. X/P/2015, organul de inspecție fiscală menționează că aceasta a declarat că pentru banii încasați din betoanele livrate fără emiterea facturilor și a chitanțelor, ținea evidența sub denumirea "B2" pe agende sau pe foi -atunci când nu avea agenda (foi pe care aceasta a declarat că le-a aruncat).

Organele de control prezintă extrase din declarațiile date de d-na GI economist, loc de muncă S.C. X S.R.L., în Dosarul X/P/2015, respectiv:

1) În declarația din data de 08.02.2016 în legătură cu "(...) circuitul banilor în firmele lui NI, banii evidențiați în agendele ridicate cu ocazia percheziției" :

"Întrebare: (...) primeați bani și pentru betonul vândut prin P SA, actualmente X SRL?"

"Răspuns: (...) Banii din beton îi notam în agende B1 (reprezentând ce-mi aducea doamna de la desfacere cu facturile aferente) sau B2 (reprezentând tot sumele de bani încasati proveniți tot din vânzarea betonului)."

"Întrebare: cui predați banii din B2?"

"Răspuns: Toții banii care intrau în secretariat se predau domnului NI".

2) În declarația din data de 26.02.2016 în legătura cu (...) "banii evidențiați în agendele ridicate cu ocazia percheziției, vânzările la negru de materiale de construcții (var, beton, pietriș etc.) - completări".

“Întrebare: (...) Referitor la vânzările de beton și alte materiale de construcție, care era circuitul numerarului?”

“Răspuns: (...) Atunci când primeam banii, pentru ce era facturat notam în agenda cu B1 iar pentru ce nu era facturat cu B2”.

“Au fost perioade în care nu ați avut agende?”

“Răspuns: Da, țineam niște foi A4, le capsam și le arhivam o vreme, după care le aruncam”.

Din verificarea copiei xerox a originalului agendei cu mențiunea CAESAR IMPRIMERIA ARTA GRAFICA, Agenda 10, s-a constatat că sunt notări din perioada 22.08.2015 – 27.01.2016 cu privire la banii încasați din livrările de betoane fără factură, făcute de către SC X SRL, notate cu “B2”, care în anul 2015 sunt în sumă totală de X6 lei fără TVA, iar în semestrul I 2016 sunt în sumă totală de X7 lei fără TVA.

Echipa de inspecție fiscală a efectuat o analiză comparativă a datelor privind livrarea de beton respectiv a betonului facturat, puse la dispoziție de către societate, cu datele înscrise în agenda nr. 10 privind sumele încasate din livrarea de beton nefacturat, notate cu mențiunea B2, agendă pusă la dispoziție de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, rezultând că sumele din agendă nu au fost facturate.

Datele consemnate în agenda utilizată de societate au fost confirmate de persoanele audiate de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în Dosarul penal nr. X/P/2015, care au condus aceste agende, aspecte reținute și în Ordonanța din 02.03.2016 emisă de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X. Din consultarea declarațiilor date de martori rezultă efectuarea de livrări fără îndeplinirea cerințelor legale de emitere a facturilor, fără înregistrarea veniturilor și a încasărilor din livrări, respectiv că livrările efectuate fără factură s-au realizat la prețuri fără TVA, în anumite cazuri înscrisurile în care au fost consemnate livrările și/sau după caz încasările fiind distruse.

Totodată, cu ocazia verificării s-a constatat că producția de beton realizată de societate nu a fost reflectată în evidența contabilă specifică, pentru aceasta fiind înregistrate doar costuri.

Pentru identificarea tuturor livrărilor efectuate, s-a solicitat societății punerea la dispoziție a deciziilor privind persoanele desemnate să emită avize de însoțire a mărfii și facturi, condițiile în care acestea se emit, a plajelor de numere pentru facturi, cele utilizate, anulate, existente în stoc, societatea prezentând în acest sens date doar pentru anul 2016, respectiv Decizia nr. 142/31.03.2016

Astfel, pentru anii 2014 și 2015 nu se cunosc persoanele responsabile conform reglementărilor societății să emită avizele de însoțire a mărfurilor și facturile pentru livrările efectuate, procedurile de lucru stabilite de societate cu privire la aceste documente, circuitul documentelor în cadrul societății de la emiterea în cadrul secretariatului sau, după caz, a departamentului de desfacere până la departamentul de contabilitate.

Organul de control constată că societatea nu a probat faptul că toate livrările de beton au fost înregistrate în evidența contabilă, dimpotrivă, din materialul probator primit de la Parchetul de pe lângă Tribunalul X, a rezultat că au fost efectuate operațiuni “la negru”, fără a se emite facturi, lucru confirmat și de faptul că agentul economic nu a pus la dispoziția echipei de inspecție avizele de însoțire a mărfii pentru livrările de beton, emise de către acesta, pe motiv că nu le mai găsește.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că maniera în care au fost derulate operațiunile de livrări de beton a condus la ascunderea sursei impozabile și la stabilirea incorectă a datelor raportate în declarațiile fiscale.

Inspectorii fiscali precizează că sub aspect fiscal, înscrisurile și informațiile furnizate de organele de cercetare și urmărire penală, sub forma agendelor conduse în cadrul societății privind sumele încasate din livrarea de beton, în cazul de față, și a declarațiilor persoanelor audiate în cadrul activității de cercetare și urmărire penală și a actelor emise în această procedură (Ordonanța din 02.03.2016) reprezintă mijloace de probă în procedura fiscală, conform prevederilor art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în stabilirea stării de fapt fiscale, motiv pentru care acestea au fost analizate și coroborate.

Din declarațiile martorilor date în Dosarul nr. X/P/2015, a rezultat că vânzarea se realiza

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

prin practicarea prețurilor de vânzare fără TVA, astfel că atunci când un client nu dorea să îi fie emisă factura pentru achiziția făcută de la SC X SRL, acesta primea produsele- în cazul de față betoane, având prețul de vânzare la valoarea fără TVA, iar încasările se efectuau în numerar direct la secretariatul societății de unde se și transmiteau telefonic comenzile către punctele de lucru.

Consecința fiscală pentru neemiterea facturilor pentru livrările de betoane în sumă de X6 lei în anul 2015, și X7 lei în semestrul I 2016, este diminuarea veniturilor și a TVA colectată, nerefectarea reală a rezultatelor fiscale și neefectuarea plății obligațiilor către bugetul de stat, precum și nerealizarea în totalitate a creanțelor bugetare convenite statului, fiind astfel încălcate prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 6, art. 9 alin. (1) și art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sect. 4.17, pct. 4.17.1 din OMFP nr. 1802/2014.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, s-a aplicat cota de TVA asupra sumei de X5 lei reprezentând valoarea betoanelor vândute fără a se emise facturi ("la negru"), denumite "B2", ce au fost evidențiate în agenda cu mențiunea CAESAR IMPRIMERIA ARTA GRAFICA având perioada 22.08.2015 – 27.01.2016, Agenda 10, rezultând o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de X8 lei.

**B)** Echipei de inspecție din cadru A.J.F.P. Brașov i-au fost predate de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov, AIF sub nr. 3049/17.05.2016, o serie de foi de parcurs în original aparținând societăților enumerate în Ordonanța din 02.03.2016 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în Dosarul nr. X/P/2015, în speță fiind analizate cele emise de SC X SRL, din cuprinsul cărora rezultă că societatea a desfășurat activități comerciale din care au rezultat venituri neînregistrate în evidențele contabile.

Organul de control a procedat la verificarea și centralizarea foilor de parcurs, rezultând următoarele:

- foile de parcurs din perioada martie 2015- decembrie 2015 au fost întocmite pentru patru autobetoniere, ce au numerele de înmatriculare BV 07 X, BV 93 X, BV 94 X și BV 95 X;
- foile de parcurs conțin date cu privire la: numele șoferului, numărul foii de parcurs (au fost identificate foi de parcurs care nu aveau trecut numărul, situație în care a fost trecut la rubrica "nr. foaie de parcurs", numărul paginii), data foii de parcurs;
- numărul de înmatriculare a mijlocului de transport;
- numărul avizului de însoțire a mărfii (au fost identificate foi de parcurs care nu aveau trecut numărul avizului de însoțire a mărfii, situație în care a fost trecută la rubrica "nr. aviz" litera X);
- cantitatea de beton proaspăt transportată în "metrii cubi";
- semnătura - indescifrabilă;
- rutele parcurse precum și datele când aceste mașini au staționat în garaj; etc.

Din analiza foilor de parcurs ce au fost centralizate, s-a constatat că în perioada martie 2015- decembrie 2015, autobetonierele cu numerele de înmatriculare BV 07 X, BV 93 X și BV 95 X au transportat în total 8.412 mc, cu mențiunea că pentru autobetoniera cu nr. BV 94 X a fost predată o singură foaie de parcurs, cu nr. 1456 din data de 16.04.2015, care are înscrisă notația "garaj".

După centralizarea datelor din foile de parcurs, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la sediul SC X SRL, unde, prin Notificarea înregistrată la societate sub nr. 26/26.01.2017, a solicitat punerea la dispoziție a avizelor de însoțire a mărfii, termen 31.01.2017, răspunsurile fiind următoarele:

- reprezentantul legal al societății, BI, afirmă: "(..) *Cu privire la Notificarea nr. 26 din data de 26.01.2017 menționăm faptul că nu suntem în măsură să punem la dispoziția organului de control documentele solicitate în cadrul notificării indicate mai sus deoarece acestea nu mai există în arhiva societății. Totodată, menționez faptul că nu putem oferi informații suplimentare cu privire la aceste înscrisuri, în societate fiind alte persoane care s-au ocupat cu vânzarea de betoane, respectiv d-nul VA, CC și GI, după intrarea în concediu postnatal a*

- d-nei CC.*”;
- VA afirmă: *“Ca răspuns la Notificarea nr. 26 din 26.01.2017 subsemnatul VA angajat la SC X SRL, în funcția de șef de stație betoane, menționez că făceam aviz de însoțire a mărfii la betoane în două exemplare dintre care unul îl dădeam la șofer și al doilea îl duceam la sediu la GI”;*
  - GI afirmă: *“Ca răspuns la Notificarea nr. 26/26.01.2017, subsemnata GI Florentina, angajată la X SRL, în calitate de secretară, declar că nu am cunoștință de avizele ce fac obiectul notificării mai sus menționată. Avizele fizic, erau aduse la sediu de către domnul VA, iar eu le depozitam în cutii de carton după care le duceam în clădirea unde a fost sediul <P>, respectiv clădirea <Mamaia>. Ulterior, în urma controlului am aflat că nu mai sunt acolo dispărând cu mai multe acte, respectiv planșe, desene etc.”*
  - CC afirmă: *“Ca răspuns la Notificarea nr. 26/26.01.2017, subsemnata CC Sanda, angajată până în perioada august 2015 (concediu creștere copil), în funcția de economist, declar că am întocmit facturi fiscale pentru betoanele marfa vândută pe baza unor post-it-uri primite de la VA, în care erau menționate denumirea societății, cantitate, tip beton, preț unitar, cu/fără transport. Menționez că nu am cunoștință de avizele menționate în notificare și nu am intrat în posesia acestora”.*

Pentru cantitatea de betoane evidențiată în foile de parcurs transportate la beneficiari, a fost necesară stabilirea valorii acestei cantități de beton, drept pentru care, cu ocazia deplasării la sediul SC X SRL, echipa de inspecție fiscală a centralizat cantitățile de beton din facturile emise în anul 2015, din care a rezultat cantitatea de beton facturată, valoarea pe metru cub a betonului și valoarea totală de vânzare a betonului vândut (cu factură) în anul 2015. Se precizează că societatea a omis să înregistreze poziția 2 din factura PRJZFAB 4/02.04.2015, respectiv cantitatea de 2 mc beton cu valoarea de X9 lei, la care se adaugă TVA, valoare luată în calcul ca venit suplimentar, la stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit.

Din analiza facturilor emise s-a constatat că în anul 2015, SC X SRL a întocmit facturi pentru livrarea cantității de 1.716 mc beton proaspăt, în valoare de X10 lei cu TVA în sumă de X11 lei, valori ce au fost luate în calcul la stabilirea prețului mediu de beton. Drept urmare, s-a stabilit că SC X SRL a livrat conform foilor de parcurs o cantitate de beton de 8.412 mc și a întocmit facturi pentru o cantitate de beton de doar 1.716mc.

În această situație, având în vedere că din foile de parcurs rezultă betonul livrat doar cantitativ, echipa de inspecție fiscală a calculat un preț de livrare mediu rezultat din raportarea valorii betonului înscrisă în facturile emise la cantitatea de beton din aceleași facturi, rezultând astfel un preț mediu pe metru cub de X12 lei/mc.

Valoarea de X12 lei/mc a fost înmulțită cu cantitatea de beton livrată rezultată din foile de parcurs de 8.412 mcxX12 lei, astfel că valoarea betonului este în sumă de X13 lei, la care se adaugă TVA.

Din verificarea documentelor justificative, respectiv facturi de livrare a betoanelor proaspete, a jurnalelor de vânzări, a Registrului Jurnal și a bilanțelor de verificare, din declarațiile reprezentantului legal al societății și a declarațiilor persoanelor din cadrul societății responsabile cu producția și întocmirea documentelor financiare, a foilor de parcurs întocmite de șoferii autobetonierelor care transportă betonul la beneficiari, și față de datele prezentate mai sus, se constată că SC X SRL a livrat beton în cantitate de 8.412 mc în valoare de X13 lei la care se adaugă TVA și a emis facturi doar pentru cantitatea de 1.716 mc în valoare de X10 lei, la care se adaugă TVA, rezultând o diferență nefacturată în sumă de X14 lei (inclusiv valoarea de X9 lei omisă la înregistrarea în contabilitate) la care se adaugă TVA.

Din valoarea de X14 lei a fost scăzută valoarea de X6 lei rezultată din agenda nr.10 (reprezentând contravaloarea betonului vândut fără factură în sumă de X6 lei).

Astfel, contestatara nu a emis facturi, nu a înregistrat în evidențele contabile și nu a declarat venituri în sumă de X15 lei, la care se adaugă TVA, calculate ca diferență dintre totalul veniturilor rezultate din foile de parcurs, pe de o parte, și suma veniturilor din vânzarea betonului înregistrate în evidențele contabile, și veniturile din livrările de beton încasate fără emiterea facturilor, înscrise în agenda 10 ce au fost detaliate anterior, fiind încălcate prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, art. 9



alin.(1) și art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, sect. 4.17, pct. 4.17.1 din OMFP nr. 1802/2014.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată s-a aplicat cota de TVA asupra sumei de X15 lei, reprezentând valoarea betoanelor vândute fără a se emise facturi de vânzare, rezultând o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de X16 lei.

**C)** Din verificările efectuate asupra documentelor prezentate, organul de inspecție fiscală a constatat că SC X SRL a livrat elemente liniare de structură către persoane fizice și juridice înscrise în avize de însoțire a mărfii fără a emite facturi, iar datele menționate în avizele de însoțire a mărfurilor sunt exclusiv date cantitative, fără cuantificarea valorii de livrare a elementelor liniare de structură din beton.

Pentru stabilirea valorii elementelor liniare de structură înscrise în avizele de însoțire a mărfii pentru care nu au fost emise facturi, organul de control a avut în vedere valoarea elementelor liniare de structură, similare, menționate pe facturile emise în aceeași perioadă.

Astfel, valoarea elementelor liniare de structură din beton din avizele de însoțire a mărfii în sumă de X17 lei în anul 2015 și în sumă de X18 lei în semestrul I 2016, fără TVA, a fost stabilită la nivelul elementelor similare înscrise în facturile emise din aceeași perioadă.

Din analiza avizelor de însoțire a mărfurilor pentru care nu au fost emise facturi, a rezultat că datele înscrise în avizele de însoțire a mărfurilor sunt exclusiv date cantitative, fără cuantificarea valorii de livrare a elementelor liniare de structură din beton - grinzi, stâlpi, pahare.

În avizele de însoțire a mărfurilor sunt înscrise elementele de identificare ale furnizorului SC X SRL, data, denumirea produsului, cantitatea livrată și beneficiarul. Organul de inspecție fiscală menționează că datele beneficiarului din formularul aviz de însoțire a mărfuri sunt incomplete, nu este specificat codul de înregistrare fiscală al cumpărătorului sau CNP-ul, adresa sediului/domiciliului acestuia. La denumire cumpărător în aviz este înscrisă mențiunea "SC Pn Târgu Mureș", "V", "A", "Aste", etc. urmată de o denumire de localitate. Nu este specificat prețul unitar fără TVA al cantității de elemente liniare de structură livrate și nici valoarea avizată. Avizele de însoțire a mărfurilor au înscrise semnături indescifrabile pentru furnizor și pentru cumpărător.

Condițiile și modalitățile în care sunt utilizate avizele de însoțire a mărfurilor, precum și modul de completare a acestora este reglementat, prin legislația secundară, în vigoare pentru fiecare perioadă în care au fost identificate avize de însoțire a mărfii, respectiv în anul 2015 este aplicabil OMFP nr. 3512/2008, iar în semestrul I 2016 este aplicabil OMFP nr. 2634/2015, de aplicare a prevederilor art. 4 alin. (1) și art. 25 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

În urma solicitărilor organului de inspecție fiscală referitor la emiterea avizelor de însoțire a mărfurilor, societatea nu a probat că toate livrările de elemente liniare de structură au fost înregistrate în evidența contabilă, dimpotrivă, din împerecherea avizelor de însoțire a mărfurilor cu contractele/comenzile/ofertele din perioada verificată a rezultat că au fost efectuate livrări pe bază de avize de însoțire a mărfii, pentru care nu au fost emise facturi.

Drept urmare, s-a stabilit că pentru anul 2015, valoarea elementelor liniare de structură înscrise în avizele de însoțire a mărfii pentru care nu au fost emise facturi este în sumă de X17 lei, iar pentru semestrul I 2016 este în sumă de X18 lei, valori la care se adaugă TVA, organele de control constatând că au fost încălcate prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, art. 9 alin.(1) și art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, sect. 4.17, pct. 4.17.1 din OMFP nr. 1802/2014.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată s-a aplicat cota de TVA asupra sumei de X19 lei, reprezentând valoarea elementelor liniare de structură vândute în baza avizelor de însoțire a mărfii fără a se emise facturi de vânzare, rezultând o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de X20 lei.

Prin înregistrarea în contabilitate în perioada verificată, numai a unei părți din producția de beton și de elemente liniare de structură, obținută SC X SRL Brașov a încălcat prevederile

art. 2, art. 6, art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 126, art. 128 alin.(1), art. 134<sup>1</sup> alin.(1), art. 134<sup>2</sup> alin.(1), art. 137 alin.(1), art. 140 alin.(1), art. 50 alin.(1) și art. 155 alin.(5) lit.a) și alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru anii 2014 - 2015 și respectiv prevederile art. 268, art. 270 alin.(1), art. 281 alin.(1), art. 282 alin.(1), art. 286 alin.(1), art. 291 alin.(1), art. 307 alin.(1) și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru anul 2016.

**D)** Având în vedere aspectele detaliate mai sus cu privire la faptul că societatea livrează o parte din producția obținută fără să o înregistreze în evidențele contabile, respectiv producția de beton și de elemente liniare de structură vândută și nefacturată, organul de inspecție fiscală a verificat modul în care au fost înregistrate în evidențele contabile costurile aferente producției realizate, constatând următoarele:

SC X SRL desfășoară ca activitate principală producția elementelor liniare de structură și producție a betonului, în hala de producție închiriată de la SC P SA, respectiv SC R SA, în baza contractelor de subînchiriere/închiriere și a contractului de închiriere echipamente și utilaje nr. 10/06.01.2015.

Pentru realizarea producției, SC X SRL se aprovizionează cu materii prime și materiale auxiliare exclusiv de la furnizori interni, acestea fiind înregistrate în conturile de stocuri, iar descărcarea de gestiune se efectuează pe baza bonului de consum întocmit la finele lunii, pentru toată cantitatea de materiale consumată, cu Nota contabilă 601=301, 602=302.

Pentru procesul de producție se utilizează evidența financiară specifică, înregistrarea producției efectuându-se prin nota contabilă 345 "Produse finite" în corespondență cu contul 711 „Variația stocurilor”.

Potrivit balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2015, societatea a înregistrat următoarele:

- rulaj total cont 345 „Produse finite” suma de X21 lei, sold 0.
- rulaj total cont 711 „Venituri din variația stocurilor” suma de X21 lei, sold 0.
- rulaj total cont 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” suma de X21 lei.

Referitor la documentele justificative în baza cărora SC X SRL a înregistrat producția de elemente liniare de structură și respectiv producția de beton obținută în conturile 345 "Produse finite" și 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" în răspunsurile la întrebările puse de organele de inspecție administratorului societății, acesta a declarat prin Nota explicativă nr. 342/16.09.2016:

Întrebare nr. 2: „Vă rugăm să precizați cine este persoana responsabilă cu ținerea evidenței contabile potrivit Legii nr. 82/1991?”

Răspuns: „Pentru perioada 2014 - 2015, persoana responsabilă cu ținerea evidenței contabile potrivit Legii nr. 82/1991, a fost UC, iar în 2016 nu există persoană angajată cu ținerea evidenței fiscale”.

Întrebare nr. 3: „Vă rugăm să precizați ce documente justificative au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a producției înregistrată în conturile 345 și 711?”

Răspuns: „În baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise”.

Întrebare nr. 4: „Vă rugăm să precizați dacă în perioada verificată a fost condusă contabilitatea de gestiune potrivit Legii 82/1991?”

Răspuns: „Nu”

Întrebare nr. 5: „Vă rugăm să precizați la ce cost a fost înregistrată producția obținută, înregistrată în conturile 345 și 711 pentru perioada verificată”.

Răspuns: „La prețul de vânzare”.

Prin Nota explicativă nr. 423/23.11.2016, au fost solicitate reprezentantului legal al societății, explicații privind modul în care justifică neînregistrarea în evidențele contabile a întregii producții realizate și unde se regăsește aceasta.

Întrebare nr. 1: „Potrivit balanțelor de verificare întocmite la data de:

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

- 31.12.2015, costurile aferente producției sunt în sumă totală de X22 lei, iar producția înregistrată, pentru anul 2015 în contul 711 „Variația stocurilor” este în sumă totală de X21 lei,  
- 30.06.2016, costurile aferente producției sunt în sumă totală de X23 lei, iar producția înregistrată, pentru semestrul I 2016 în contul 711 „Variația stocurilor” este în sumă totală de X24 lei, rezultă aspecte ce conduc la concluzia că nu a fost înregistrată în evidențele financiar-contabile întreaga producție realizată.

Vă rugăm să justificați neînregistrarea în evidențele contabile a întregii producții realizată și să precizați unde se regăsește aceasta?”

Răspuns: „Având în vedere că nu sunt administrator în fapt al SC X SRL, nu știu să răspund la solicitările dumneavoastră de mai sus”.

Din explicațiile date de către BI, în calitate de administrator la SC X SRL, din analiza datelor din evidența contabilă primară și a bilanțelor de verificare lunare, s-a constatat că producția înregistrată în contabilitate în contul 345 "Produce finite" în corespondență cu contul 711 "Variația stocurilor" în valoare de X21 lei, este egală cantitativ și valoric cu producția vândută înregistrată în contabilitate în contul 701 "Venituri din produse finite" în valoare de X21 lei. Pentru evaluarea acesteia a fost utilizat prețul de vânzare al elementelor liniare de structură, respectiv a betonului către clienți, și nu costul de producție al acestora. Organul de control menționează că soldul contului 345 "Produce finite" la 31.12.2015, potrivit bilanțului de verificare, este 0 lei, iar petenta nu a efectuat inventarierea patrimoniului pentru anul 2015.

În data de 03.11.2016, a fost dispusă în sarcina societății măsura de prezentare a rapoartelor de producție lunare pentru perioada octombrie 2014 - iunie 2016 și totodată să prezinte documentele din care să rezulte costurile lunare aferente producției obținute, măsură consemnată în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 181/03.11.2016, care avea ca termen data de 21.11.2016.

În data de 24.11.2016, ca răspuns la Dispoziția de măsuri, societatea a depus la sediul D.G.R.F.P. X - Inspecție Fiscală, adresa înregistrată sub nr. 6594/24.11.2016, prin care menționează :

*“Subscrisa SC X SRL, cu sediul în X, str. Poienelor nr. 5, înmatriculată la ORC X sub nr. JX/2014, având CUI ROX, prin administrator BI Teodor, cu privire la Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală cu nr. 181/03.11.2016, vă comunicăm următoarele:*

*Referitor la măsura 1, subscrisa societate nu a întocmit rapoarte lunare din care să rezulte situația cantitativ valorică a producției înregistrate lunar în evidența contabilă pentru perioada verificată.*

*Cu privire la măsura 2, subscrisa societate nu poate prezenta documente din care să rezulte costurile lunare aferente producției obținută lunar în perioada verificată.*

*Atașat prezentei anexam rapoarte zilnice de producție informative și calculate doar din punct de vedere cantitativ și nu valoric cu file de la 1 la 98.”*

Prin urmare, contestatara nu a pus la dispoziția organelor de inspecție documente din care să reiasă cantitățile și costul producției de betoane realizate, iar pentru producția de elemente liniare de structură au fost puse la dispoziție doar rapoarte de lucru informative ce cuprind date cantitative.

În completare la adresa nr. 6594/24.11.2016, petenta depune adresa nr. 466/ 15.12.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. X- Inspecție Fiscală sub nr. 7002/20.12.2016, prin care se fac precizări cu privire la Rapoartele de producție la care se face referire mai sus, în sensul că elementele liniare de structură cuprinse în Rapoartele de producție din anul 2014 până la data de 10.03.2015 sunt în fapt produse de SC P SA, vândute de către aceasta și în mod eronat au fost prezentate ca fiind produse de către SC X SRL. În acest sens, au fost prezentate copii după facturi aparținând SC P SA ce conțin date cu privire la livrări de elemente liniare de structură. Tot în aceeași adresă, SC X SRL susține că o parte din aceste elemente de structură au fost folosite la încercări pe stend în vederea obținerii autorizației de comercializare stâlpi electrici, în acest scop fiind fabricați câte trei stâlpi din fiecare sortiment, motiv pentru care atașează în copie fila 1 din trei Rapoarte de încercare pentru stâlpi centrifugați din beton armat ce au indicativele SC 10001, SC 10002, SC 10005, SC 15006, SC 150014, SC 150015, SE 4Tc, SE

5Tc, SE 8Tc, SE 10Tc.

Față de cele susținute mai sus de contestatară, organul de control menționează:

Societatea a încheiat contractul de închiriere nr. 10/06.01.2015 cu SC P SA în calitate de proprietar, iar SC X SRL are calitatea de beneficiar, prin care SC P SA închiriază utilajele de producție a elementelor liniare de structură și a stației de betoane, astfel că producția elementelor liniare de structură începând cu această dată nu poate fi atribuită SC P SA, deoarece această societate nu mai putea desfășura activitate de producție întrucât, așa cum s-a arătat, atât utilajele de producție cât și spațiul (Contract de subînchiriere imobile nr. 1721/24.10.2014, încheiat între SC P SA în calitate de locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar) în care acestea funcționau, erau în exploatarea SC X SRL încă din data de 24.10.2014, spațiul, și din data de 06.01.2015, utilajele.

Elementele liniare de structură au fost centralizate în Situația cantitativă a elementelor liniare de structură, în care pentru anul 2014 și până în data de 06.01.2015, au fost considerate ca fiind executate de către SC P SA, iar soldurile rămase au fost transferate în anul 2015 către SC X SRL în baza facturii nr. 4689089/ 30.06.2015, cu mențiunea că această factură nu cuprinde detalii pe feluri de produse și nu este însoțită de anexe în care să fie detaliate produsele ce fac obiectul său.

Din rapoartele de producție informative depuse de societate cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov - Inspecție fiscală sub nr. 6594/21.11.2016, rezultă că în perioada verificată, societatea a produs elemente liniare de structură de serie - stâlpi, plăci de gard, dale, aripi de pod, tuburi de beton, casete din beton, elevație din beton, borduri, dar și pentru comenzi încheiate cu diverși beneficiari structura de beton- grinzi (pentru magazine tip "Penny" sau "Lidl").

Totodată, din analiza detaliată a rapoartelor de producție informative depuse de agentul economic, rezultă următoarele:

- rapoartele de producție informative cuprind informații doar pentru producția elementelor liniare de structură (pentru producția de betoane nefiind prezentat nici un raport de producție) și sunt prezentate pentru perioada 03.11.2014 până la 30.06.2016;
- informațiile din rapoartele de producție sunt strict cantitative și fac referire la produsele realizate în fiecare zi pe tipuri de produse.

În vederea stabilirii cantităților produse de societate comparativ cu cantitățile vândute s-a efectuat o analiză detaliată în care reperatele de serie (elemente liniare de structură) înscrise în rapoartele de producție informative au fost asociate cu cantitățile înscrise în facturile de livrare, respectiv avizele de însoțire a mărfii întocmite de către societate. Astfel, la nivelul anului 2015 și semestrul I 2016, organul de control a prezentat spre exemplificare reperate de serie unde s-a constatat că o parte din acestea nu se regăsesc facturate în facturile emise și nu se regăsesc în stoc, potrivit bilanțurilor de verificare întocmite la 31.12.2015 și 30.06.2016.

Totodată, din rapoartele de producție a elementelor liniare de structură prezentate pentru aceeași perioadă, s-a constatat că pentru anumite reperate numărul celor vândute depășește numărul celor înscrise în rapoarte, precum și faptul că rapoartele zilnice de producție pentru producția de elemente liniare de structură, conțin date necorelate între producția mai mare înscrisă în rapoarte și producția vândută, mai mică, înscrisă în facturile emise de societate, dar și situații în care producția înscrisă în rapoartele de producție este mai mică decât cea vândută, înscrisă în facturile emise.

Organul de inspecție fiscală a specificat faptul că petenta nu a prezentat documente din care să rezulte costul producției realizate, înscrise în rapoartele de producție informative.

Verificarea detaliată a Rapoartelor de producție prezentate în corelație cu facturile emise s-a efectuat în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, respectiv dacă societatea a facturat toată producția realizată și a înregistrat-o în evidențele contabile, stabilind corect bazele de impozitare pentru impozitul pe profit, deoarece contul 345 "Produse finite" la sfârșitul anului nu prezintă sold, iar la finele anului 2015 nu se evidențiază producție neterminată.

Astfel, organul de control a stabilit că au fost încălcate prevederile Legii contabilității cu privire la modul de gestionare și înregistrare în contabilitate a producției realizate și vândute, motiv pentru care s-a impus recalcularea costurilor de producție pe baza elementelor prezentate



detaliat mai sus ținându-se cont atât de valoarea cheltuielilor de producție directe și indirecte raportate la veniturile înregistrate în evidența contabilă, cât și la veniturile obținute și neînregistrate în contabilitate.

Astfel, potrivit bilanțelor de verificare ale SC X SRL, s-a constatat că veniturile înregistrate în contabilitate din vânzarea produselor finite (contul 701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”) sunt la nivelul celor înregistrate ca fiind venituri din producția obținută (contul 711 „*Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*”), în fapt veniturile din producția obținută cont 711 „*Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*” erau înregistrate după înregistrarea veniturilor din producția vândută cont 701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”.

Din explicațiile date de dl. BI, în calitate de administrator la SC X SRL, din analiza datelor din evidența contabilă primară și a bilanțelor de verificare lunare, s-a constatat că producția înregistrată în contabilitate în contul 345 „*Produse finite*” în corespondență cu contul 711 „*Variația stocurilor*” în valoare de X25 lei, este egală cantitativ și valoric cu producția vândută înregistrată în contabilitate în contul 701 „*Venituri din produse finite*” în valoare de X25 lei, în semestrul I 2016, pentru evaluarea acesteia utilizându-se prețul de vânzare al elementelor liniare de structură, respectiv a betonului către clienți și nu costul de producție al acestora. Se menționează că soldul contului 345 „*Produse finite*” la 30.06.2016, potrivit bilanței de verificare, este 0 lei.

Înregistrarea contabilă a producției obținute s-a făcut parțial, doar la nivelul producției efectiv vândute (pentru care s-au emis facturi) și la prețul de vânzare al acesteia, fiind încălcate astfel prevederile punctului 435 alin. (1), (2) și (3) din Anexa la Reglementări Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobată prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Prin utilizarea prețului de vânzare a producției de elemente liniare de structură și beton vândută, evaluarea și înregistrarea parțială în contabilitate a producției obținute, SC X SRL a încălcat și prevederile privind funcțiunea contului 711 „*Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*” din Anexa la Reglementări Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobată prin OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

În urma analizei datelor privind producția de elemente liniare de structură și respectiv de beton obținută de SC X SRL, s-au constatat următoarele:

- în anul 2015, între producția obținută rezultată din analiza costurilor aferente producției în valoare totală de X22 lei, și producția înregistrată în contabilitate (cont 711 „*Variația stocurilor*”) în valoare totală de X21 lei, ce a fost și înregistrată ca fiind vândută în aceeași perioadă în contul de venituri (701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”), există diferențe semnificative (în sumă totală de X26 lei), respectiv cantitățile de elemente liniare de structură și betoane obținute sunt mai mari decât cele înscrise în facturile de vânzare emise în perioada supusă inspecției fiscale,
- în semestrul I 2016, între producția obținută rezultată din analiza costurilor aferente producției, în valoare totală de X23 lei și producția înregistrată în contabilitate (cont 711 „*Variația stocurilor*”) în valoare totală de X25 lei, ce a fost înregistrată ca fiind vândută în aceeași perioadă în contul de venituri (701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”) există diferențe semnificative (în sumă totală de X27 lei), respectiv cantitățile de elemente liniare de structură și respectiv betoane obținute sunt mai mari decât cele înscrise în facturile de vânzare emise în perioada supusă inspecției fiscale.

Înregistrarea în contabilitate, în anul 2015 și semestrul I 2016, numai a unei părți din producția obținută de elemente liniare de structură și de beton, și numai în parte a operațiunilor de vânzare a acesteia, a avut ca și consecință fiscală neînregistrarea în totalitate a veniturilor realizate (atât din producția obținută cât și din vânzarea ei) SC X SRL încălcând prevederile art. 2, art. 6, art. 11 din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile art. 109 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Producția de elemente liniare de structură și beton obținută în mod real de către SC X SRL în perioada supusă inspecției fiscale, a fost stabilită prin alocarea cheltuielilor de producție directe (costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă - salarii, asigurări și protecția socială etc., alte cheltuieli directe) și cheltuielilor indirecte (întreținerea secțiilor și utilajelor, cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor, cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă), înregistrate în contabilitate. Aceste consumuri reflectate în cheltuielile de producție au fost înregistrate în contabilitate pe baza documentelor justificative (facturi emise de furnizorii de utilități - gaz metan, piese schimb, obiecte de inventar, alte materiale consumabile, state de plată salarii și alte documente privind salariile).

Urmare a celor prezentate, s-a constatat că agentul economic, în anul 2015, a realizat o producție de beton și de elemente liniare de structură, pe care nu a înregistrat-o în evidențele contabile în sumă totală de X26 lei, din care:

- pentru suma de X28 lei au fost identificate livrări fără emiterea de facturi către diverse persoane fizice și juridice,
- suma de X29 lei reprezintă valoarea producției executate de agentul economic nereflectată în evidențele contabile, rezultată ca urmare a recalculării cu ocazia prezentei verificări și repusă în soldul creditor al contului 711 „*Variația stocurilor*” și pentru care au fost identificate consumuri de materii prime și materiale, și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, drept pentru care ar fi trebuit să se găsească în societate fie sub forma producției finite și nevândute, fie sub forma producției în curs neterminată la sfârșitul perioadei, constatată în una din aceste situații cu ocazia inventarierii patrimoniului la finele exercițiului financiar, inventariere ce nu a fost efectuată de petentă nerespectând astfel prevederile art. 7 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

În semestrul I 2016 s-a constatat ca agentul economic a realizat o producție de beton și de elemente liniare de structură pe care nu a înregistrat-o în evidențele contabile în sumă totală de X27 lei, din care:

- pentru suma de X30 lei au fost identificate cu ocazia inspecției fiscale, livrări fără emiterea de facturi către diverse persoane fizice și juridice, a elementelor liniare de structura și respectiv beton;
- suma de X31 lei reprezintă valoarea producției executată de agentul economic nereflectată în evidentele contabile, rezultată ca urmare a recalculării cu ocazia prezentei verificări și repusă în soldul creditor al contului 711 „*Variația stocurilor*” și pentru care au fost identificate consumuri de materii prime și materiale, și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, drept pentru care ar fi trebuit să se regăsească în societate fie sub forma producției finite și nevândute, fie sub forma producției în curs neterminată la sfârșitul perioadei, constatată în una din aceste situații cu ocazia inventarierii patrimoniului la finele exercițiului financiar, inventariere ce nu a fost efectuată de petentă nerespectând astfel prevederile art. 7 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Astfel, organul de control a constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele contabile întreaga producție realizată, pe diferite stadii de execuție, nu a emis facturi pentru toate produsele vândute cu consecințe fiscale asupra diminuării profitului impozabil sau după caz majorarea pierderii fiscale.

Având în vedere deficiențele constatate mai sus, în baza prevederilor art. 17 și art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (2) și (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederile art. 55 alin. (1), art. 72, art. 73, art. 93 alin. (1) și (2) lit. a) și b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, echipa de inspecție fiscală a recalculat profitul impozabil trimestrial și cumulativ pentru anul 2015, ceea ce a dus la majorarea acestuia cu suma de X26 lei, iar în semestrul I 2016 cu suma de X27 lei.

**E)** În cursul anului 2015, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu energia electrică în sumă de X32 lei cu TVA în sumă de X33 lei, iar în perioada 01.01.2016 - 30.06.2016 în sumă de X34 lei cu TVA în sumă de X35 lei, în baza contractului de furnizare

fluide energetice nr. 450S-01/2015 încheiat între SC R Energetic SA în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind *“furnizarea fluidelor energetice pe perioada 01.02.2015 - 31.01.2017”*, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte că a consumat energia electrică în folosul obținerii de venituri, astfel că potrivit art. 6. din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 21 alin. (1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X36 lei (X32 lei + X34 lei) reprezintă cheltuiulă nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Energia electrică facturată de SC R Energetic SA în baza contractului nr. 450S-01/2015, este aferentă consumului la hala denumită de agentul economic “Reutil” aflată pe platforma R, pe terenul cu nr. Top 6816/14, care nu se regăsește în contractul de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 încheiat cu SC P SA, care la rândul ei refacturează pentru hala de producție, în baza contractului 1721/24.10.2014, consumul de energie electrică în luna decembrie 2015, pentru tot anul 2015, cu facturile:

- nr. 4467720/31.12.2015 emisă de SC P SA, care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea *“refacturare energie electrică pentru perioada ian. 2015 - septembrie 2015”*
- nr. 4467721/31.12.2015 emisă de SC P SA, care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea *“refacturare energie electrică octombrie - decembrie 2015”*,

iar pentru semestrul I 2016, cu factura nr. 4467723/29.02.2016 emisă de SC P SA, care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea *“refacturare energie electrică”*.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada ianuarie 2015– iunie 2016, agentul economic își desfășoară activitatea într-o hala situată pe platforma R subînchiriată de la SC P SA, respectiv închiriată de la SC R SA în baza următoarelor contracte:

- Contract de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 încheiat între SC P SA în calitate de locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, obiectul contractului fiind *“Locatarul subînchiriază sublocatarului bunurile imobile, terenuri (având parțial pe ele construcții) în suprafață de 56.482,21 mp, toate situate în str. Poienelor nr. 5, în interiorul Parcului Industrial Pro R, imobilele subînchiriate fac parte din CF nr. 32782 a localității X sub următoarele nr. Top 6816/43; 6816/44; 6816/45; 6816/41; 6816/42; 6816/46; 6816/56. (...). Chiria aferentă imobilului închiriat este de 600 euro + TVA, fiind stabilită lunar.”*;

- Contract de închiriere nr. 203/25.02.2016 încheiat între SC R SA în calitate locatar și SC X SRL în calitate de locatar, obiectul contractului fiind *“terenul și construcții în suprafață totală de 54.800 mp situate în mun. X, str. Poienelor nr. 5, în interiorul Parcului Industrial Pro R, evidențiate în următoarele CF uri aparținând mun. X: CF 113398 sub nr. top 6816/41; CF 101662 sub nr. top 6816/42; CF 32782 sub nr. top 6816/45. (...). art. 5.1. a) Chiria aferentă imobilelor - hale de producție închiriate a fost stabilită lunar, reprezentând echivalentul în lei a sumei de 0,50 euro/mp/luna plus TVA pentru suprafața construită de 1.500 mp; b) Chiria aferentă pentru terenul de 39.800 mp a fost stabilită lunar la prețul de 0.10 euro/mp/lună plus TVA.”*

Din cele prezentate se constată că terenul unde se află locul de consum al energiei electrice, ce face obiectul contractului de furnizare fluide energetice nr. 450S-01/2015 încheiat între SC R Energetic SA în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de cumpărător, nu se află pe nici unul din terenurile unde este amplasată hala de producție, iar petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că energia facturată de către SC R Energetic SA în baza acestui contract, este în folosul operațiunilor sale impozabile, respectiv nu a prezentat contract de închiriere sau subînchiriere pentru acest spațiu, prin urmare nu se poate stabili pentru ce anume a fost consumată această energie electrică.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(1) și (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 297 alin.(1) și (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de X37 lei, în condițiile în care energia electrică facturată de SC R Energetic SA nu a fost achiziționată de societate în folosul operațiunilor sale taxabile.

**F)** În cursul anului 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă două facturi emise pe numele altui beneficiar, respectiv SC P SA, astfel:

- furnizor SC R SA, factura nr. 6726/30.06.2015 în valoare de X38,22 lei cu TVA în sumă de X39,73, client SC P SA, care a fost înregistrată în contul 612 Cheltuieli cu chiriile, cu suma de X40 lei și TVA deductibilă în sumă de X41 lei;

- furnizor Faur T. Daniel II, factura nr. 258/22.06.2015, în valoare de X42 lei fără TVA înregistrată în contul 628 "Cheltuieli cu prestările".

Drept urmare, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli în sumă totală de X43 lei fără a avea la bază documente justificative, astfel că potrivit art. 21 alin.(1) și (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X43 lei reprezintă cheltuiulă nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În cursul anului 2016, societatea a înregistrat în evidențele contabile corecția facturii nr. 6726/30.06.2015 emisă de SC R SA pe numele altui beneficiar, respectiv SC P SA, respectiv înregistrează suma de (-X38,22 lei) cu TVA în sumă de (-X39,73 lei), drept pentru care în cadrul inspecției fiscale a fost luată în calcul stornarea în valoare de (-X40 lei) care, potrivit art. 19 și art. 25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezintă cheltuiulă deductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, factura a fost înregistrată de societate în data de 30.06.2015 și a fost stornată în luna martie 2016, drept pentru care echipa de inspecție fiscală a respins dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X39 lei în luna iunie 2015 și a majorat TVA deductibilă în sumă de X39 lei în luna martie 2016, potrivit art. 145 alin.(1), (2) lit. a) și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 297 alin.(1) și (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**G)** În semestrul I 2016, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli în sumă de X61 lei (subpunctele g.1 + g.2 + g.3 + g.4) aferente achizițiilor de chirie, consum energie, consum apă și consum motorină pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste achiziții au fost efectuate în folosul veniturilor impozabile, drept pentru care reprezintă cheltuiulă nedeductibilă la calculul profitului impozabil, astfel cum este detaliat mai jos:

- **g.1)** factura emisă de SC P SA nr. 4467722/29.01.2016 în valoare de X44 lei cu TVA în sumă de X45 lei, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "contravaloare energie electrică facturată de SC R Energetic SA pe ian. 2016, consum de apă și chirie aferente pentru ian. 2016 refacturare conform facturilor anexate".

Facturile anexate sunt:

- Compania Apa Brașov în calitate de furnizor, emite către SC P SA în calitate de client factura nr. 10028/13.01.2016 în valoare de X46 lei cu TVA în sumă de X47 lei, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "apă pluvială, canal, apă rece, majorări", iar agentul economic nu justifică utilizarea apei în folosul obținerii de venituri, apa fiind consumată la altă adresă;

- SC R SA în calitate de furnizor, emite către SC P SA în calitate de client, factura nr. 6627331/04.01.2016 în valoare de X48 lei cu TVA în sumă de X49 lei, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "chirie luna ianuarie 2016 conform contract nr. 4899/25.07.2008 și act adițional din 01.10.2013".

Cheltuielile cu chiria refacturate de SC P SA către SC X SRL cu factura nr. 4467722/29.01.2016 detaliată mai sus, nu au avut la bază un contract de închiriere sau subînchiriere, factura a fost emisă în baza contractului de închiriere nr. 4899/25.07.2008 și act adițional din 01.10.2013 încheiat între SC R SA în calitate de locator și SC P SA în calitate de locatar, fără a se ține cont că între SC P SA, în calitate de locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, exista contractul de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 (obiectul contractului fiind bunurile imobile închiriate de la SC R SA de către P SA în baza contractului de închiriere nr. 4899/25.07.2008 și act adițional din 01.10.2013).

Se menționează că valoarea chiriei percepute de SC P SA de la SC X SRL în baza contractului de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 este de 600 euro lunar, și a fost facturată în luna iunie cu factura nr. 4467725/30.06.2016, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau



serviciilor” este înscrisă mențiunea *“chirie spațiu lunile ian. - iunie 2016, 600 euro x 6 luni = 3.600 euro”*.

- SC R Energetic în calitate de furnizor, emite către SC P SA în calitate de client, factura nr. 10028/13.01.2016 în valoare de X50 lei, cu TVA în sumă de X51 lei, pe care la rubrica *“Denumirea produselor sau serviciilor”* este înscrisă mențiunea *“energie electrică”*, cheltuieli cu energia electrică ce au fost eronat refacturate, deoarece între SC P SA și SC X SRL există un contract de subînchiriere, contractul în baza căruia a fost facturată energia electrică fiind încheiat între SC P SA și altă societate.

- **g.2)** factura nr. 4467723/29.02.2016 emisă de SC P SA, în valoare de X52 lei cu TVA în sumă de X53 lei, pe care la rubrica *“Denumirea produselor sau serviciilor”* este înscrisă mențiunea *“contravaloare energie electrică facturată de SC R Energetic SA pe februarie 2016, consum de apă pentru feb. 2016, refacturare conform facturilor anexate”* din care pentru apa în valoare de X54 lei societatea nu justifică utilizarea acesteia în folosul obținerii de venituri, astfel:

- factura nr. 50456/12.02.2016 în valoare de X54 lei cu TVA în sumă de X55 lei, emisă de Compania Apa X către SC P SA, pe care la rubrica *“Denumirea produselor sau serviciilor”* este înscrisă mențiunea *“apa pluvială, canal, apă rece, majorări”*. Din anexa la factură rezultă că locul de consum al apei este în localitatea X, str. Carierei nr. 131-162, locație în care SC X SRL nu are nici un punct de lucru și/sau contract de închiriere imobile pentru desfășurarea obiectului de activitate.

- **g.3)** factura emisă SC P SA nr. 4467724/29.04.2016 în valoare de X56 lei cu TVA în sumă de X57 lei, pe care la rubrica *“Denumirea produselor sau serviciilor”* este înscrisă mențiunea *“refacturare, consum de apă martie 2016 refacturare conform facturii anexate”*:

- factura nr. 82873/11.03.2016 în valoare de X56 lei cu TVA în sumă de X57 lei emisă de Compania Apa X către SC P SA, pe care la rubrica *“Denumirea produselor sau serviciilor”* este înscrisă mențiunea *“apa pluvială, canal, apă rece, majorări”*. Din anexa la factură rezultă că locul de consum al apei este în localitatea X, str. Carierei, nr. 131-162, locație în care SC X SRL nu are nici un punct de lucru și/sau contract de închiriere imobile pentru desfășurarea obiectului de activitate, prin urmare această cheltuială nu reprezintă o cheltuială a societății verificate, în mod eronat fiind facturată către aceasta.

- **g.4)** În perioada ianuarie - iunie 2016, SC X SRL achiziționează de la diverși furnizori, motorină în sumă de X58 lei cu TVA în sumă de X59 lei, iar din discuțiile purtate cu reprezentantul legal al SC X SRL, motorina a fost consumată de:

- o Wolă care *“încarcă agregatele (nisip, pietriș) în buncărele stațiilor de betoane”*;
- două motostivuitoare Histler *“diverse transporturi de grinzi prefabricate din hala în locul de depozitare în afara halei de producție, utilajele aparțin altor societăți din grup Pn BV. Menționez că nu există nici un contract de închiriere sau comodat cu SC X SRL”*.

Din verificările asupra documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție s-a constatat că societatea nu deține documente din care să rezulte consumurile de motorină, respectiv cantitățile de motorină pe fiecare utilaj, nu deține un contract de închiriere sau comodat din care să rezulte că are drept de folosință asupra acestora, prin urmare nu pot fi luate în calcul ca și cheltuieli deductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

Astfel, organul de inspecție fiscală a constatat că SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu chiria în sumă de X48 lei, energia electrică în sumă de X50 lei, apă în sumă de X60 lei și motorină în sumă de X58 lei, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul sau pentru obținerea de venituri impozabile, astfel că potrivit art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma totală de X61 lei reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 297 alin.(1) și (4) lit. a) din Legea nr.

227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X62 lei, întrucât nu a fost aferentă operațiunilor taxabile.

**H)** Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu chiria pentru perioada ianuarie - iunie 2016, în baza contractului de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 încheiat între SC P SA în calitate de locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, contract ce a fost reziliat începând cu data de 01.02.2016, prin efectul Convenției de reziliere la contractul de închiriere nr. 4899/ 25.07.2008 încheiat între SC R SA și SC P SA, iar pentru perioada februarie - iunie 2016 a fost facturată chirie de către SC R SA (direct către SC X SRL) în baza Contractului de închiriere nr. 203/25.02.2016.

În fapt, începând cu luna februarie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu chiria pentru hala de producție facturată de către SC R SA în baza Contractului de închiriere nr. 203/25.02.2016 încheiat între SC R SA în calitate locatar și SC X SRL în calitate de locatar, obiectul contractului fiind *"terenul și construcții în suprafață totală de 54.800 mp situate în mun. X, str. Poienelor, nr. 5, în interiorul Parcului Industrial Pro R, evidențiate în următoarele CF uri aparținând mun. X: CF 113398 sub nr. top 6816/41; CF 101662 sub nr. top 6816/42; CF 32782 sub nr. top 6816/45. (...). art. 5.1. a) Chiria aferentă imobilelor - hale de producție închiriate a fost stabilită lunar, reprezentând echivalentul în lei a sumei de 0,50 euro mp/luna plus TVA pentru suprafața construită de 1.500 mp; b) Chiria aferentă pentru terenul de 39.800 mp a fost stabilită lunar la preț de 0,10 euro mp/luna plus TVA."*

Astfel, cheltuielile cu chiria în sumă de X63 lei, înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL fără a fi prezentate documente justificative din care să rezulte că acestea sunt aferente veniturilor, reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, potrivit art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (1) și (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de X64 lei este nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă operațiunilor taxabile ale societății.

**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**

**Aspectele de procedură invocate de petentă în susținerea contestației au fost analizate prin Decizia nr. 1156/18.08.2017, emisă de D.G.R.F.P. Brașov, fiind constatate ca neîntemeiate.**

#### **B) Pe fond**

**SC X SRL- CUIX** cu sediul în mun. X, str. Poienelor nr. 5, jud. X, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. JX/2014 și are ca obiect principal de activitate *"Fabricarea altor articole din beton, ciment și ipsos"*- cod CAEN 2369.

Perioada verificată:

- impozit pe profit: 29.09.2014 - 30.06.2016

- taxa pe valoarea adăugată: 18.11.2014 - 30.06.2016

În perioada verificată, agentul economic a desfășurat activitate de producție a betonului și a elementelor liniare de structură- grinzi, stâlpi, pentru clienți persoane fizice și juridice, elemente de mobilier- scaune și separatoare de mese și lucrări de amenajări interioare diverse pentru SC Pn Piatra Mare SRL. Societatea verificată a mai obținut venituri din vânzarea mărfurilor- var și calcar- achiziționate de la SC Pn SA și care au fost comercializate către terți. Organele de control au constatat că activitatea de producție a betoanelor și a altor elemente din

beton se desfășoară în spațiul de producție subînchiriat de la SC P SA în baza contractului nr. 1721/24.10.2014 și a contractului de închiriere utilaje de producție nr. 10/06.01.2015.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-X/23.02.2017 prin care s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în valoare totală de T2 lei, din care cu privire la impozit pe profit în sumă de X1 lei s-a respins ca neîntemeiată contestația prin Decizia nr. 1156/18.08.2017 emisă de D.G.R.F.P. Brașov iar suma de T lei face obiectul prezentei decizii.

**1) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X65 lei și la TVA în sumă de X66 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au majorat baza de impozitare pentru impozitul pe profit cu suma de X65 lei și au colectat TVA în sumă de X66 lei, în condițiile în care s-a constatat că societatea nu a înregistrat în totalitate în evidențele contabile producția realizată, o parte din aceasta fiind comercializată fără întocmirea facturii, iar societatea nu a prezentat documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.**

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/23.02.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit, în baza documentelor puse la dispoziție de către inspectorul principal de poliție și de către societate, că producția realizată de agentul economic nu a fost reflectată în totalitate în evidența contabilă, fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de X65 lei (X26 lei în 2015+ X27 lei în sem. I 2016).

Prin contestația depusă, petenta susține că organele de control își bazează constatările pe declarațiile martorilor și mențiunile din agendele puse la dispoziție de către organele de urmărire penală și consideră că mijloacele de probă folosite de organul de inspecție fiscală (agende, foi de parcurs, avize de însoțire a mărfii) nu se coroborează, fiecare dintre acestea generând alte sume și conțin erori, ceea ce nu duce la stabilirea situației reale.

Contestatarea nu este de acord cu modalitatea de stabilire a producției obținute prin echivalarea venitului cu valoarea cheltuielilor de producție, și precizează că astfel nu s-a ținut cont de pierderile generate de lipsa calității betonului, de produsele analizate de către comisiile de calitate, de produsele cu deficiențe etc.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 16 alin. (1), art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 16 alin. (1), art. 19. alin. (1) și ale art. 25. alin. (1) din Legea 227/2015, coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

Legea 571/2003

*“art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.*

*art. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

*art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

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

Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

*„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

*„art. 16 alin. (1) Anul fiscal este anul calendaristic.*

*art. 19 Reguli generale*

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

*art. 25 Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Astfel, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/ desfășurării de activități economice, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

**În drept**, pentru TVA stabilită suplimentar de plată ca urmare a inspecției fiscale, s-a făcut aplicarea prevederilor Titlului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale Titlului VII din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, care prevede:

Legea 571/2003

**art. 126 Operațiuni impozabile (art. 268 din Legea 227/2015)**

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

**art. 134 Faptul generator și exigibilitatea – definiții (art. 280 din Legea 227/2015)**

*(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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

**art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii (art. 281 din Legea 227/2015)**

(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 (art. 282 din Legea 227/2015)**

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

**art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării (art. 286 din Legea 227/2015)**

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

**art. 140 Cotele (art. 291 din Legea 227/2015)**

(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 Evidența operațiunilor (art. 321 din Legea 227/2015)**

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

**art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă (art. 323 din Legea 227/2015)**

(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. 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 (art. 327 din Legea 227/2015)**

(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 vamale în vigoare.

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Pentru serviciile decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții montaj, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste lucrări sunt acceptate de beneficiar. De asemenea, factura se emite până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

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

Totodată, la art. 6 din Legea contabilității 82/1991/R, legiuitorul a statuat că:  
„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Astfel, se reține obligativitatea ca orice operațiune economico-financiară efectuată să fie consemnată în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și că documentele justificative angajează răspunderea celor care le-au înregistrat în contabilitate, cu interpretarea firească cum că răspunderea este angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

1) Parchetul de pe lângă Tribunalul X a transmis inspectorilor fiscali, cu adresa înregistrată la Inspekție fiscală sub nr. 1656/11.03.2016, Ordonanța din 02.03.2016 (emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul X) în dosarul nr. X/P/2015, prin care s-a dispus continuarea urmăririi penale față de X SRL pentru desfășurarea de activități comerciale din care au rezultat venituri neînregistrate în evidențele contabile. Totodată, organele de cercetare au pus la dispoziția inspectorilor fiscali o serie de documente aparținând SC X SRL, documente care au fost analizate de organele de control comparativ cu celelalte documente puse la dispoziție de către petentă.

2) În anul 2015 societatea a declarat venituri totale în sumă de X67 lei și cheltuieli totale în sumă de X68 lei rezultând o pierdere de X69 lei. În sem. I 2016 societatea a înregistrat venituri totale în sumă de X70 lei și cheltuieli totale în sumă de X71 lei rezultând o pierdere de X72 lei.

3) În declarațiile date de d-na GI, în calitate de martor în Dosarul nr. X/P/2015, aceasta precizează că pentru banii încasați din betoanele livrate fără emiterea facturilor și a chitanțelor, ținea evidența sub denumirea “B2” pe agende sau pe foi, atunci când nu avea agenda (foi pe care aceasta a declarat că le-a aruncat).

Organele de control prezintă extrase din declarațiile date de d-na GI economist, loc de muncă S.C. X S.R.L., în Dosarul X/P/2015, respectiv:

a) În declarația din data de 08.02.2016 în legătură cu “(...) circuitul banilor în firmele lui NI, banii evidențiați în agendele ridicate cu ocazia percheziției” :

“Întrebare: (...) primeați bani și pentru betonul vândut prin P SA, actualmente X SRL?”

“Răspuns: (...) Banii din beton îi notam în agende B1 (reprezentând ce-mi aducea doamna de la desfacere cu facturile aferente) sau B2 (reprezentând tot sumele de bani încasate proveniți tot din vânzarea betonului).”

”Întrebare: Cui predați banii din B2?”

“Răspuns: Toții banii care intrau în secretariat se predau domnului NI”.

b) În declarația din data de 26.02.2016 în legătura cu (...) “banii evidențiați în agendele ridicate cu ocazia percheziției, vânzările la negru de materiale de construcții (var, beton, pietriș etc.) - completări”:

“Întrebare: (...) Referitor la vânzările de beton și alte materiale de construcție, care era circuitul numerarului?”

“Răspuns: (...) Atunci când primeam banii, pentru ce era facturat notam în agenda cu B1 iar pentru ce nu era facturat cu B2”.

“Au fost perioade în care nu ați avut agende?”

“Răspuns: Da, țineam niște foi A4, le capsam și le arhivam o vreme, după care le aruncam”.

Din verificarea copiei xerox a originalului agendei cu mențiunea CAESAR IMPRIMERIA ARTA GRAFICA, Agenda 10, s-a constatat că sunt notări din perioada 22.08.2015 – 27.01.2016 cu privire la banii încasați din livrările de betoane fără factură, făcute de către SC X SRL, notate

cu "B2", care în anul 2015 sunt în sumă totală de X6 lei fără TVA, iar în semestrul I 2016 sunt în sumă totală de X7 lei fără TVA.

Referitor la livrările notate cu "B2" în Agenda 10, din analiza documentelor puse la dispoziție de către societate, organele de control au constatat că acestea nu au fost incluse în facturile emise și înregistrate în evidențele contabile.

4) Din cuprinsul foilor de parcurs întocmite de SC X SRL, și puse la dispoziția organelor de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, organele de control au centralizat informațiile cu privire la numărul avizului de însoțire a mărfii (au fost identificate foi de parcurs care nu aveau trecut numărul avizului de însoțire a mărfii, situație în care a fost trecută la rubrica "nr. aviz" litera X) și cantitatea de beton proaspăt transportată în "metri cubi" și s-a constatat că în perioada martie 2015 - decembrie 2015, autobetonierele cu numerele de înmatriculare BV 07 X, BV 93 X și BV 95 X au transportat în total 8.412 mc de beton. Având în vedere prețurile practicate de societate în această perioadă, înscrise în facturile emise, echipa de control a calculat o valoare medie a betonului de X12 lei/mc, respectiv o valoare totală a betonului transportat de X13 lei (8.412 mc x 175.52 lei/mc)

Comparativ cu cantitatea de 8.412 mc de beton transportată, în aceeași perioadă, societatea a emis facturi doar pentru cantitatea de 1.716 mc în valoare de X10 lei, la care s-a adăugat TVA, rezultând o cantitate de 6.696 lei mc, în valoare de **X73 lei**, pentru care nu s-au emis facturi, în această sumă fiind inclusă și cantitatea de beton pentru care sumele încasate, X6 lei în 2015, au fost notate cu "B2" în Agenda 10.

5) Agentul economic a omis să înregistreze în evidențele contabile poziția 2 din factura Prefab 4/02.04.2015, respectiv cantitatea de 2 mc beton în valoare de X9 lei la care se adaugă TVA.

Drept urmare, pentru anul 2015 s-a stabilit o valoare a betonului livrat dar nefacturat în sumă totală de **X14 lei** (X73+X9 lei).

6) În perioada verificată, SC X SRL a livrat elemente liniare de structură către persoanele fizice sau juridice înscrise în avizele de însoțire a mărfii, fără a emite factură. În baza informațiilor înscrise în avizele de însoțire a mărfurilor referitoare la denumirea produsului și cantitatea, organele de control au determinat valoarea acestor elemente ca fiind în sumă fără TVA de X17 lei pentru anul 2015 și de X18 lei pentru sem. I 2016, stabilită la nivelul elementelor similare înscrise în facturile emise de societate în aceeași perioadă.

Drept urmare, în perioada verificată s-a stabilit o valoare a elementelor liniare de structură livrate dar nefacturate în sumă totală de **X19 lei** (X17 lei pentru anul 2015 + X18 lei în semestrul I 2016).

7) Având în vedere aspectele detaliate mai sus cu privire la faptul că societatea livrează o parte din producția obținută fără să o înregistreze în evidențele contabile, organul de inspecție fiscală a verificat modul în care au fost înregistrate în evidențele contabile costurile aferente producției realizate, constatând următoarele:

Pentru realizarea producției, SC X SRL se aprovizionează cu materii prime și materiale auxiliare exclusiv de la furnizori interni, acestea fiind înregistrate în conturile de stocuri, iar descărcarea de gestiune se efectuează pe baza bonului de consum întocmit la finele lunii, pentru toată cantitatea de materiale consumată, cu Nota contabilă 601=301, 602=302.

Pentru procesul de producție se utilizează evidența financiară specifică, înregistrarea producției efectuându-se prin nota contabilă 345 "Produse finite" în corespondență cu contul 711 „Variația stocurilor”.

Din analiza datelor din evidența contabilă primară și a bilanțelor de verificare lunare pentru anul 2015, s-a constatat că producția înregistrată în contabilitate în contul 345 "Produse finite" în corespondență cu contul 711 "Variația stocurilor" în valoare de X21 lei, este egală cantitativ și valoric cu producția vândută înregistrată în contabilitate în contul 701 "Venituri din produse finite" în valoare de X21 lei. Pentru evaluarea acestora a fost utilizat prețul de vânzare al elementelor liniare de structură, respectiv a betonului către clienți, și nu costul de producție al acestora. Organul de control menționează că soldul contului 345 "Produse finite" la 31.12.2015,

potrivit balanței de verificare, este 0 lei, iar petenta nu a efectuat inventarierea patrimoniului pentru anul 2015.

Potrivit balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2015, societatea a înregistrat următoarele:

- rulaj total cont 345 „*Produse finite*” suma de X21 lei, sold 0.
- rulaj total cont 711 „*Venituri din variația stocurilor*” suma de X21 lei, sold 0.
- rulaj total cont 701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*” suma de X21 lei.

În urma analizei datelor privind producția de elemente liniare de structură și respectiv de beton obținută de SC X SRL, s-au constatat următoarele:

- în anul 2015, între producția obținută rezultată din analiza costurilor aferente producției în valoare totală de X22 lei, și producția înregistrată în contabilitate (cont 711 „*Variația stocurilor*”) în valoare totală de X21 lei, ce a fost și înregistrată ca fiind vândută în aceeași perioadă în contul de venituri (701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”), există diferențe semnificative (în sumă totală de X26 lei), respectiv cantitățile de elemente liniare de structură și betoane obținute sunt mai mari decât cele înscrise în facturile de vânzare emise în perioada supusă inspecției fiscale;

- în semestrul I 2016, între producția obținută rezultată din analiza costurilor aferente producției, în valoare totală de X23 lei și producția înregistrată în contabilitate (cont 711 „*Variația stocurilor*”) în valoare totală de X25 lei, ce a fost înregistrată ca fiind vândută în aceeași perioadă în contul de venituri (701 „*Venituri din vânzarea produselor finite*”) există diferențe semnificative (în sumă totală de X27 lei), respectiv cantitățile de elemente liniare de structură și respectiv betoane obținute sunt mai mari decât cele înscrise în facturile de vânzare emise în perioada supusă inspecției fiscale.

**8)** Urmare a celor prezentate, s-a constatat că agentul economic, în anul 2015, a realizat o producție de beton și de elemente liniare de structură, pe care nu a înregistrat-o în evidențele contabile în sumă totală de X26 lei, din care:

- pentru suma de X28 lei au fost identificate livrări fără emiterea de facturi către diverse persoane fizice și juridice, aspecte prezentate anterior la punctele de la 3) la 6) (X14 lei + X17 lei);

- suma de X29 lei reprezintă valoarea producției executate de agentul economic nereflectată în evidențele contabile, rezultată ca urmare a recalculării cu ocazia prezentei verificări și repusă în soldul creditor al contului 711 „*Variația stocurilor*”, pentru care au fost identificate consumuri de materii prime, materiale și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, drept pentru care ar fi trebuit să se găsească în societate fie sub forma producției finite și nevândute, fie sub forma producției în curs neterminată la sfârșitul perioadei, constatată în una din aceste situații cu ocazia inventarierii patrimoniului la finele exercițiului financiar, inventariere ce nu a fost efectuată de petentă nerespectând astfel prevederile art. 7 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

În semestrul I 2016 s-a constatat ca agentul economic a realizat o producție de beton și de elemente liniare de structură pe care nu a înregistrat-o în evidențele contabile în sumă totală de X27 lei, din care:

- pentru suma de X30 lei (X18+ X7 ) au fost identificate cu ocazia inspecției fiscale, livrări fără emiterea de facturi către diverse persoane fizice și juridice, a elementelor liniare de structura și respectiv beton, aspecte prezentate anterior la punctele 3) și 6);

- suma de X31 lei reprezintă valoarea producției executată de agentul economic nereflectată în evidentele contabile, rezultată ca urmare a recalculării cu ocazia prezentei verificări și repusă în soldul creditor al contului 711 „*Variația stocurilor*” și pentru care au fost identificate consumuri de materii prime și materiale, și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, drept pentru care ar fi trebuit să se regăsească în societate fie sub forma producției finite și nevândute, fie sub forma producției în curs neterminată la sfârșitul perioadei, fie sub formă de stocuri de materii prime și materiale.



Având în vedere cele prezentate anterior, referitor la afirmația petentei că „niciunul dintre mijloacele de probă de care organele fiscale au înțeles să se folosească ... (agendă, foile de parcurs și avizele de însoțire a mărfii) nu se coroborează, fiecare dintre acestea generând alte sume”, se reține că **potrivit evidenței contabile prezentate de societate** la control, organele de control au constatat că SC X SRL nu a înregistrat în totalitate în evidențele contabile producția de beton și de elemente liniare de structură realizată, pentru care au fost identificate consumuri de materii prime, materiale și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, fiind stabilită pentru anul 2015 o diferență de venit în sumă de X26 lei și pentru sem. I 2016 o diferență de X31 lei. Se mai reține că aceste două valori au fost utilizate de către organele de control la determinarea impozitului pe profit suplimentar și că includ și contravaloarea betonului și a elementelor liniare de structură care au fost comercializate de societate fără întocmirea documentelor legale, sumele evidențiate de către organele de control în actele întocmite nefiind rezultate diferite pentru calculul aceleiași variabile ci:

a) pentru anul 2015

- suma de X6 lei reprezintă banii încasați din livrările de betoane fără factură, efectuate de către SC X SRL, notate cu “B2” în Agenda 10;
- suma de X73 lei reprezintă contravaloarea cantitate betonului evidențiat ca fiind livrat în foile de parcurs întocmite pentru betoniere, pentru care nu s-au emis facturi, în această sumă fiind inclusă și contravaloarea betonului încasat pentru care nu s-a întocmit factură și marcat cu “B2” în Agenda 10;
- suma de X9 lei reprezintă contravaloarea a 2 mc beton pe care societatea a omis să o înregistreze în evidențele contabile și care era înscrisă la poziția 2 din factura Prefab 4/02.04.2015;
- suma de X17 lei reprezintă contravaloarea elementelor liniare de structură livrate către persoanele fizice sau juridice și înscrise în avizele de însoțire a mărfii, pentru care nu s-a emis factură;
- suma de X26 lei reprezintă valoarea producției de beton și de elemente liniare de structură, pentru care au fost identificate consumuri de materii prime, materiale și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, pe care societatea nu a înregistrat-o în evidențele contabile și care include și sumele X73 lei, X9 lei și X17 lei, mai sus enumerate.

b) pentru sem. I 2016

- suma de X7 lei reprezintă la banii încasați din livrările de betoane fără factură, efectuate de către SC X SRL, notate cu “B2” în Agenda 10;
- suma de X18 lei reprezintă contravaloarea elementelor liniare de structură livrate către persoanele fizice sau juridice și înscrise în avizele de însoțire a mărfii, pentru care nu s-a emis factură;
- suma de X31 lei reprezintă valoarea producției de beton și de elemente liniare de structură, pentru care au fost identificate consumuri de materii prime, materiale și alte cheltuieli directe ale procesului de producție, pe care societatea nu a înregistrat-o în evidențele contabile și care include sumele de X7 lei și de X18 lei mai sus enumerate.

Sub aspect fiscal, înscrisurile și informațiile furnizate de organele de cercetare și urmărire penală, respectiv agendele conduse în cadrul societății privind sumele încasate din livrarea de beton, în cazul de față, și a declarațiilor persoanelor audiate în cadrul activității de cercetare și urmărire penală și a actelor emise în această procedură (Ordonanța din 02.03.2016) reprezintă mijloace de probă în procedura fiscală, conform prevederilor art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în stabilirea stării de fapt fiscale, motiv pentru care acestea au fost analizate și coroborate.

Totodată, din analiza foilor de parcurs întocmite de către șoferii care transportau betoanele la beneficiari, a declarațiilor persoanelor audiate în cadrul activității de cercetare și urmărire penală, precum și a actelor emise în această procedură (Ordonanța din 02.03.2016) puse la dispoziție de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X, a reieșit că societatea a desfășurat activități comerciale din care au rezultat venituri neînregistrate în evidența contabilă, fapt care a fost confirmat din analiza documentelor financiar contabile întocmite de societate,

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

organele de control constatând că societatea nu a evidențiat în acestea, în totalitate, producția realizată, consecința fiscală fiind diminuarea veniturilor și a taxei pe valoarea adăugată colectată.

În speță nu au fost generate „alte sume” cum susține petenta, mijloacele de probă la care aceasta face referire fiind utilizate pentru a stabili din valoarea producției neînregistrate (în sumă de X26 lei în 2015 și de X31 lei în sem. I 2016) care este valoarea producției care a fost comercializată fără întocmirea documentelor legale și care nu se mai regăsește în stoc și care este valoarea produselor finite/semifabricatelor aflate în stoc la sfârșitul perioadei.

Diferențierea între producția comercializată fără întocmirea documentelor legale și producția aflată în stoc, a fost necesară pentru stabilirea bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată. În acest sens organele de control au determinat că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de **X66 lei**, calculată doar asupra producției de beton și elemente liniare de structură comercializate fără întocmirea facturilor și fără colectarea TVA. Astfel:

- **Pentru anul 2015 a fost colectată TVA în sumă totală de X74 lei** prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% asupra bazei impozabile în sumă de **X28 lei** compusă din: X73 lei beton livrat pe bază de aviz dar pentru care nu s-a întocmit factură+ X9 lei contravaloare 2 mc beton înscrisă la poziția 2 din factura Prefab 4/02.04.2015 pe care societatea a omis să o înregistreze în evidențele contabile+ X17 lei contravaloare elemente liniare de structură livrate către persoanele fizice sau juridice și înscrise în avizele de însoțire a mărfii, pentru care nu s-a emis factură;
- **Pentru sem. I 2016 a fost colectată TVA în sumă totală de X75 lei** prin aplicarea cotei standard de TVA de 20% asupra bazei impozabile în sumă de **X76 lei** compusă din: X7 lei beton încasat pentru care nu s-a întocmit factură+ X18 lei contravaloare elemente liniare de structură livrate către persoanele fizice sau juridice și înscrise în avizele de însoțire a mărfii, pentru care nu s-a emis factură.

Petenta susține că „*faptul că a înregistrat un cost al producției mai mare decât producția nu este un element ce poate genera ab initio concluzia că a vândut la negru, ci faptul că subscrisa am înregistrat pierderi*”.

În cauză, referitor la cheltuielile care se includ în costul de producție și la obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor în anul fiscal în care au fost realizate, sunt incidente prevederile Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, valabil începând cu 01.01.2015, conform căruia:

Pct. 8. - În înțelesul prezentelor reglementări se aplică următoarele definiții:

*7. cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.*

*Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.*”

435. (1) Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe;

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).”

Astfel, după cum însuși petenta susține, „costul de producție nu implică doar cheltuielile cu materiile prime, ci și cheltuielile cu angajații, cheltuielile cu utilitățile”, dar din analiza documentelor financiar contabile se constată că societatea nu a înregistrat corect costurile producției. De exemplu, în anul 2015, conform bilanțului contabil, a înregistrat producție în curs în contul 711 în sumă totală de doar X21 lei în condițiile în care doar cheltuielile cu materiile prime și materialele sunt în sumă de X77 lei, cheltuielile cu energia și apa sunt de X78 lei, iar cheltuielile cu personalul sunt în sumă totală de X79 lei (total X80 lei). Se reține astfel că în mod corect organele de control au concluzionat că societatea nu a înregistrat în evidențele contabile întreaga producție realizată, comportament care a condus la diminuarea profitului impozabil sau, după caz, majorarea pierderii fiscale.

De asemenea, în actul normativ menționat mai sus este prevăzut că:

*Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"*

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.*

*În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:*

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331);
- prețul de înregistrare al produselor obținute, la finele perioadei, sau constatate plus la inventar (341 la 347);
- diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de producție este mai mare decât prețul prestabilit) aferente produselor intrate în gestiune (348);
- prețul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor obținute din producție proprie, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361);
- diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producție proprie (368);
- diferențele de preț în minus sau favorabile (costul de producție este mai mic decât prețul prestabilit) aferente produselor ieșite din gestiune (348);
- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (368).

*În debitul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:*

- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (331);
- prețul de înregistrare al produselor vândute sau constatate lipsă la inventar (341 la 347);
- diferențele de preț în plus sau nefavorabile repartizate asupra produselor ieșite din gestiune (348);
- costul de producție sau prețul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (361);
- diferențele de preț în plus sau nefavorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune, din producție proprie (368);
- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente produselor intrate în gestiune (348);
- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune, din producție proprie (368).

Astfel, în baza prevederilor legale mai sus citate, organul de soluționare reține că societatea, prin natura activităților desfășurate avea obligația de a ține evidența

produselor/serviciilor în curs de execuție neterminată la sfârșitul perioadei de raportare, la costul de producție, dar organul de control a constatat că societatea nu a evidențiat în documentele financiar-contabile în totalitate producția realizată și că nu prezintă sold în conturile 345 sau 711, la sfârșitul perioadelor verificate.

Se reține că diferența de X26 lei în anul 2015, respectiv X27 lei în anul 2016 reprezintă costuri ale producției de produse finite, recalculată prin alocarea cheltuielilor de producție directe (costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă – salarii, asigurări și protecție socială etc., alte cheltuieli directe) și cheltuielilor indirecte (întreținerea secțiilor și utilajelor, cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor, cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă), înregistrate în contabilitate de societate.

Deși nu este de acord cu modul de calcul al organelor de control și susține că a înregistrat pierdere din producția realizată, societatea nu a prezentat la control documente din care să reiasă cantitățile și costul producției de betoane realizată, iar pentru producția de elemente liniare de structură au fost puse la dispoziție rapoarte de lucru informative care cuprind doar date cantitative respectiv produsele realizate în fiecare zi pe tipuri de produse.

În vederea stabilirii cantităților de elemente liniare de structură produse, comparativ cu cele vândute, inspectorii fiscali au efectuat o analiză a rapoartelor de producție informative și a facturilor emise și au constatat că între acestea sunt necorelații în sensul că o parte dintre elemente nu se regăsesc în facturile emise și nici în stoc, respectiv că există situații în care producția înscrisă în rapoartele de producție este mai mică decât cea vândută, înscrisă în facturile emise de societate.

De asemenea s-a constatat că veniturile înregistrate în contabilitate din vânzarea produselor finite (cont 701) sunt la nivelul veniturilor din producția obținută (cont 711), pentru evaluarea producției realizate fiind utilizat prețul de vânzare și nu costul de producție.

Astfel, s-a constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat venituri doar la nivelul producției vândute pentru care a întocmit facturi și la prețul de vânzare al acesteia, fiind încălcate prevederile punctului 435 din Anexa la Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene, aprobată prin OMFP nr. 1802/2014, antecitate.

Societatea susține că a înregistrat pierderi din activitatea de producție dar nu a prezentat niciun document în susținere, obligație care-i revenea conform prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015, care dispune că „(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.*”, iar din documentele la dosar se reține că aceasta nu a prezentat nici la control documente din care să rezulte producția obținută și cheltuielile înregistrate pentru realizarea ei, respectiv nu a dat curs măsurii dispuse de către echipa de control de a prezenta rapoarte de producție lunare din care să rezulte situația cantitativ valorică a producției sau documente din care să rezulte costurile pentru producția obținută lunar.

Totodată, organul de soluționare reține că societatea verificată nu a efectuat inventarierea patrimoniului pentru exercițiile financiare 2014 și 2015, fapt confirmat de administratorul său în scris, prin răspunsurile la nota explicativă solicitată de către organele de control și că nu a pus la dispoziția echipei de inspecție avizele de însoțire a mărfii pentru livrările de beton, emise de către acesta, pe motiv că nu le mai găsește.

Se mai reține că pentru identificarea tuturor livrărilor efectuate, organul de control a solicitat societății punerea la dispoziție a deciziilor privind persoanele desemnate să emită avize de însoțire a mărfii și facturi pe care societatea avea obligația să o întocmească în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 2226/2006, precum și informații privind condițiile în care acestea se emit, plajele de numere pentru facturi, cele utilizate, anulate, existente în stoc.

Urmare a acestei solicitări, societatea a prezentat doar pentru anul 2016, Decizia nr. 142/31.03.2016, astfel încât, pentru anii 2014 și 2015 nu se cunosc persoanele responsabile să emită avizele de însoțire a mărfurilor și facturile pentru livrările efectuate, plajele de numere, procedurile de lucru stabilite de societate cu privire la aceste documente, circuitul documentelor în cadrul societății, de la emiterea în cadrul secretariatului sau după caz a departamentului de desfacere până la departamentul de contabilitate. Se reține că din explicațiile scrise date de



către VA, angajat la SC X SRL în funcția de șef stație de betoane, pentru livrările de betoane se întocmea Aviz de însoțire a mărfii în două exemplare din care unul era înmănat șoferului iar unul era predat la sediu d-nei GI.

Se reține deci că organele de control au efectuat diligențe pentru obținerea documentelor în vederea stabilirii cu exactitate a situației de fapt fiscale dar că societatea nu a prezentat înscrisurile solicitate și nici alte înscrisuri în susținerea afirmațiilor sale.

Petenta învederează că există situații în care sumele din agenda și sumele din foile de parcurs sunt inferioare sumelor facturate, de exemplu, în data de 01.09.2015 în agendă apare suma de 9.800 lei, în foile de parcurs apare transportată o cantitate de 55 mc (deci o valoare de 9.302,56 lei ca urmare a înmulțirii cu valoarea unui mc), iar conform facturilor a fost înstrăinată o cantitate de 68 mc cu o valoare de 12.920 lei. Astfel, petenta consideră că a facturat în plus față de mențiunile din agendă betonul proaspăt vândut.

Față de exemplul dat de petentă, se reține că prevederile legale permit ca marfa să poată fi livrată pe bază de Aviz de însoțire a mărfii, urmând ca facturarea să se efectueze la o dată ulterioară, motiv pentru care în speță organele de control au făcut un calcul cumulat, pe perioade fiscale (01.01.2015-31.12.2015 respectiv 01.01.2016-30.06.2016), comparând cantitatea totală de beton transportată (conform foilor de parcurs) cu cantitatea facturată, astfel că, date fiind diferențele semnificative, este legitimă concluzia inspectorilor fiscali că societatea a efectuat livrări de beton pentru care nu a întocmit facturi fiscale și nu a înregistrat venituri și TVA colectată în evidențele financiar-contabile.

Referitor la elementele liniare de structură vândute fără factură, în susținerea contestației petenta afirmă că „și dacă ipotetic această cantitate ar fi fost vândută fără factură, aceasta ar fi trebuit scăzută din valoarea totală a cantității de beton produsă, întrucât elementele de structură sunt realizate tocmai din beton”. Această observație a petentei nu poate fi reținută în soluționarea contestației, având în vedere faptul că în fundamentarea constatărilor privind betonul livrat fără a se întocmi factură, organele de control s-au raportat la cantitatea evidențiată ca fiind încărcată în betoniere și livrată, conform foilor de parcurs, și nu la cantitatea efectiv produsă. De asemenea, producția neînregistrată a fost determinată de către inspectorii fiscali global, ci nu separat pe elemente liniare de structură respectiv beton, în baza documentelor avute la dispoziție organele de control putând să individualizeze pe elemente de structură și beton doar cantitățile vândute fără factură.

Astfel, din documentele aflate la dosar, se reține că în perioada verificată SC X SRL a descărcat din gestiune materii prime și materiale, a înregistrat cheltuieli cu prestațiile externe, cheltuieli de personal și cheltuieli generale de administrare dar nu a evidențiat venituri din producția în curs de execuție pentru toată producția realizată, diminuând astfel profitul impozabil și impozitul pe profit declarat și achitat în perioada ian. 2015- iun. 2016.

Totodată, organele de control au stabilit că parte din producția neevidențiată a fost comercializată, societatea efectuând operațiuni impozabile, respectiv livrări de beton și de elemente liniare de structură, pentru care faptul generator a intervenit la data livrării către beneficiari, dar nu a emis facturi, nu a înregistrat TVA colectată în documentele financiar contabile și nu a declarat TVA colectată prin deconturile de TVA, fiind dimunuată nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată/TVA pe care societatea avea obligația să o achite la bugetul de stat.

**Aceste aspecte constatate de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Brașov fac obiectul cercetărilor efectuate de către Parchetul de pe lângă Tribunalul X în Dosarul nr. X/P/2015, în care a fost emisă Ordonanța din 02 martie 2016 prin care s-a dispus efectuarea în continuare a urmăririi penale față de SC X SRL, reprezentată legal prin BI Teodor, în calitate de administrator, pentru săvârșirea infracțiunii de complicitate la evaziune fiscală, prevăzută de art. 48 alin. (1) Cod penal raportat la art. 9 alin. (1) lit. b) și alin. (3) din Legea nr. 241/2005.**

**Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, prin adresa nr. 12408/21.07.2017, să comunice stadiul soluționării dosarului.**

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22146/28.07.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul X a comunicat că urmărirea penală față de SC X SRL Brașov (care are calitatea de suspect, în cauză figurând și alte persoane fizice și juridice), nu este finalizată, și precizează că obiectul principal al dosarului îl constituie art. 291 Cod penal, fiind reținute și infracțiuni de evaziune fiscală, infracțiuni de spălarea banilor, infracțiuni de fals în înscrisuri sub semnătură privată, infracțiuni de bancrută frauduloasă și delapidare.

Având în vedere cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din argumentele invocate de contestară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare conform căruia: *”Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *„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 ataca”*, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X65 lei și pentru TVA în sumă de X66 lei.**

***2) Referitor la baza impozabilă suplimentară în sumă de X81 lei și la TVA în sumă de X82 lei***

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile în sumă totală de X81 lei, majorând baza de impozitare pentru impozitul pe profit și au respins la deducere TVA aferentă în sumă de X82 lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.***

**În fapt**, în urma inspecției fiscale organele de control au constatat că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de X81 lei și a dedus TVA în sumă de X82 lei, aferentă unor achiziții referitor la care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că au fost utilizate în folosul obținerii de venituri impozabile/ operațiuni taxabile, respectiv:

**2.1.** În cursul anului 2015, agentul economic a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu energia electrică în sumă de X32 lei, cu TVA în sumă de X33 lei, iar în perioada 01.01.2016 - 30.06.2016 în sumă de X34 lei, cu TVA în sumă de X35 lei, în baza contractului de furnizare fluide energetice nr. 450S-01/2015 încheiat între SC R Energetic SA în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind *”furnizarea fluidelor energetice pe perioada 01.02.2015 - 31.01.2017”*, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte că a consumat energia electrică în folosul obținerii de venituri.

**2.2.** În semestrul I 2016, agentul economic a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X61 lei și a dedus TVA în sumă de X62 lei, aferent achizițiilor de servicii de închiriere, consum energie, consum apă și consum motorină, pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile au fost efectuate în folosul veniturilor impozabile/ operațiuni taxabile.

**2.3.** Societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu chiria pentru perioada ianuarie - iunie 2016, în baza contractului de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 încheiat între SC P SA în calitate de locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, contract ce a fost reziliat începând cu

data de 01.02.2016 prin efectul Convenției de reziliere la contractul de închiriere nr. 4899/25.07.2008 încheiat între SC R SA și SC P SA, iar pentru perioada februarie - iunie 2016, a fost facturată chirie și de către SC R SA (direct către SC X SRL) în baza - Contractului de închiriere nr. 203/25.02.2016. Cheltuielile cu chiria în sumă de X63 lei facturate de SC P SA pentru perioada februarie- iunie 2016, înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL, au fost încadrate la cheltuieli nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal iar TVA aferentă a fost respinsă la deducere.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 19. alin. (1) și ale art. 25. alin. (1) din Legea 227/2015, coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004, conform cărora:

Legea 571/2003

*“art. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

*„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

*[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

*„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

*„art. 19 Reguli generale*

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

art. 25 Cheltuieli

*(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal

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

numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Astfel, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării de activități economice, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) *operațiuni taxabile.”*

**art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

De la 01.01.2016, devin incidente prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

[...]

(4) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) *operațiuni taxabile;*

**art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menținute la art. 319 din Legea 227/2015.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă



achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Din analiza documentelor care alcătuiesc dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

**2.1.** În perioada ianuarie 2015 – iunie 2016, agentul economic își desfășoară activitatea într-o hala situată pe platforma R subînchiriată de la SC P SA, respectiv închiriată de la SC R SA în baza următoarelor contracte:

- Contract de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 încheiat între SC P SA în calitate de locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, obiectul contractului fiind *“Locatarul subînchiriază sublocatarului bunurile imobile, terenuri (având parțial pe ele construcții) în suprafață de 56.482,21 mp, toate situate în str. Poienelor nr. 5, în interiorul Parcului Industrial Pro R, imobilele subînchiriate fac parte din CF nr. 32782 a localității Brașov sub următoarele nr. Top 6816/43; 6816/44; 6816/45; 6816/41; 6816/42; 6816/46; 6816/56. (...). Chiria aferentă imobilului închiriat este de 600 euro + TVA, fiind stabilită lunar.”;*
- Contract de închiriere nr. 203/25.02.2016 încheiat între SC R SA în calitate locator și SC X SRL în calitate de locatar, obiectul contractului fiind *“terenul și construcții în suprafață totală de 54.800 mp situate în mun. X, str. Poienelor nr. 5, în interiorul Parcului Industrial Pro R, evidențiate în următoarele CF uri aparținând mun. X: CF 113398 sub nr. top 6816/41; CF 101662 sub nr. top 6816/42; CF 32782 sub nr. top 6816/45. (...). art. 5.1. a) Chiria aferentă imobilelor - hale de producție închiriate a fost stabilită lunar, reprezentând echivalentul în lei a sumei de 0,50 euro/mp/luna plus TVA pentru suprafața construită de 1.500 mp; b) Chiria aferentă pentru terenul de 39.800 mp a fost stabilită lunar la prețul de 0.10 euro/mp/lună plus TVA.”*

În aceeași perioadă societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu energia electrică în sumă de **X36 lei** (X32 lei cu TVA în sumă de X33 lei în anul 2015+ X34 lei cu TVA în sumă de X35 lei în perioada 01.01.2016 - 30.06.2016), pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **X37 lei**, în baza contractului de furnizare fluide energetice nr. 450S-01/2015 încheiat între SC R Energetic SA, în calitate de furnizor și SC X SRL, în calitate de cumpărător, obiectul contractului fiind *“furnizarea fluidelor energetice pe perioada 01.02.2015 - 31.01.2017”.*

Energia electrică facturată de SC R Energetic SA în baza contractului nr. 450S-01/2015, este aferentă consumului la hala denumită de agentul economic "Reutil" aflată pe platforma R, pe terenul cu nr. Top 6816/14, care nu se regăsește în contractul de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 încheiat cu SC P SA, respectiv în contractul de închiriere nr. 203/25.02.2016 încheiat cu SC R SA.

Se mai reține că SC P SA refacturează pentru hala de producție, în baza contractului 1721/4.10.2014, consumul de energie electrică în luna decembrie 2015, pentru tot anul 2015, cu facturile:

- nr. 4467720/31.12.2015 emisă de SC P SA, care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "*refacturare energie electrică pentru perioada ian. 2015 - septembrie 2015*"
  - nr. 4467721/31.12.2015 emisă de SC P SA, care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "*refacturare energie electrică octombrie - decembrie 2015*"
- iar pentru semestrul I 2016, cu factura nr. 4467723/29.02.2016 emisă de SC P SA, care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "*refacturare energie electrică*".

Din documentele la dosar se constată că terenul unde se află locul de consum al energiei electrice, ce face obiectul contractului de furnizare fluide energetice nr. 450S-01/2015 încheiat între SC R Energetic SA în calitate de furnizor și SC X SRL în calitate de cumpărător, nu se află pe niciunul din terenurile unde este amplasată hala de producție, iar petenta nu a prezentat documente din care să rezulte că energia facturată de către SC R Energetic SA în baza acestui contract, este în folosul operațiunilor sale impozabile, respectiv nu a prezentat contract de închiriere sau subînchiriere pentru acest spațiu, prin urmare se reține ca pertinentă concluzia organelor de control că nu se poate stabili în ce scopuri a fost consumată această energie electrică.

În contestația formulată, în ceea ce privește cheltuielile cu energia electrică pentru Hala Reutil, contestatara precizează că, în respectiva hală se produc, prin intermediul angajaților săi, bunuri (în speță, tipare) care sunt folosite apoi pentru crearea elementelor de structură, care apoi sunt vândute, cheltuiala fiind deductibilă deoarece participă la realizarea de venituri.

Referitor la susținerile petentei, organul de soluționare reține că aceasta nu a prezentat niciun document din care să reiasă că acest spațiu este folosit ca spațiu de producție de către propriii săi angajați, astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

**2.2.** În semestrul I 2016, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli în sumă de X61 lei (subpunctele a + b + c + d) aferente achizițiilor de chirie, consum energie, consum apă și consum motorină astfel cum este detaliat mai jos:

**a)** factura emisă de SC P SA nr. 4467722/29.01.2016 în valoare de **X44** lei, cu TVA în sumă de **X45 lei**, pe care la rubrica "*Denumirea produselor sau serviciilor*" este înscrisă mențiunea "*contravaloare energie electrică facturată de SC R Energetic SA pe ian. 2016, consum de apă și chirie aferente pentru ian. 2016 refacturare conform facturilor anexate*".

Conform facturilor anexate au fost refacturate următoarele:

- Compania Apa X în calitate de furnizor, emite către SC P SA în calitate de client factura nr. 10028/13.01.2016 în valoare de **X46** lei, cu TVA în sumă de **X47 lei**, pe care la rubrica "*Denumirea produselor sau serviciilor*" este înscrisă mențiunea "*apă pluvială, canal, apă rece, majorări*", iar agentul economic nu justifică utilizarea apei în folosul obținerii de venituri, apa fiind consumată la altă adresă decât cea unde se află spațiul de producție;
- SC R SA în calitate de furnizor, emite către SC P SA în calitate de client, factura nr. 6627331/04.01.2016 în valoare de **X48** lei, cu TVA în sumă de **X49** lei, pe care la rubrica "*Denumirea produselor sau serviciilor*" este înscrisă mențiunea "*chirie luna ianuarie 2016 conform contract nr. 4899/25.07.2008 și act adițional din 01.10.2013*".

Referitor la cheltuielile cu chiria, organul de soluționare reține că între SC P SA, în calitate locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, exista contractul de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 având ca obiect tocmai bunurile imobile închiriate de la SC R SA de către P

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

SA în baza contractului de închiriere nr. 4899/25.07.2008 și a actului adițional din 01.10.2013. Totodată se reține că SC P SA a facturat către SC X SRL în baza contractului de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014 o chirie de 600 euro lunar, conform facturii nr. 4467725/30.06.2016, în care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "chirie spațiu lunile ian. - iunie 2016, 600 euro \* 6 luni = 3.600 euro".

Astfel societatea nu justifică înregistrarea pe cheltuieli deductibile a chiriei refacturate de SC P SA către SC X SRL cu factura nr. 4467722/29.01.2016 detaliată mai sus, în sumă de X48 lei, pentru același spațiu pentru care SC P SA a mai întocmit și factura 4467725/ 30.06.2016, conform contractului de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014, în care este prevăzută o chirie de 600 euro lunar, în total 3.600 euro pentru perioada ianuarie-iunie 2016.

- SC R Energetic SA în calitate de furnizor, emite către SC P SA în calitate de client, factura nr. 10028/13.01.2016 în valoare de **X50 lei**, cu TVA în sumă de **X51 lei**, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "energie electrică".

Referitor la cheltuielile cu energia electrică, organul de soluționare reține că între SC P SA, în calitate locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, exista contractul de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014/1721/4.10.2014, în baza căruia SC P SA a refacturat consumul de energie electrică în luna decembrie 2015, pentru tot anul 2015, cu facturile:

- nr. 4467720/31.12.2015 care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "refacturare energie electrică pentru perioada ian. 2015 - septembrie 2015"
  - nr. 4467721/31.12.2015 care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "refacturare energie electrică octombrie - decembrie 2015"
- iar pentru semestrul I 2016, cu factura nr. 4467723/29.02.2016 care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "refacturare energie electrică".

Astfel, în mod legal organele de control au considerat că nu se justifică deducerea cheltuielilor cu energia electrică refacturate de SC P SA și având la bază factura nr. 10028/13.01.2016 emisă de SC R Energetic SA.

**b)** factura nr. 4467723/29.02.2016 emisă de SC P SA, în valoare de X52 lei, cu TVA în sumă de X53 lei, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "contravaloare energie electrică facturată de SC R Energetic SA pe februarie 2016, consum de apă pentru feb. 2016, refacturare conform facturilor anexate".

Pentru consumul de apă a fost anexată factura nr. 50456/12.02.2016 în valoare de **X54 lei** cu TVA în sumă de **X55 lei**, emisă de Compania Apa Brașov către SC P SA, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "apa pluvială, canal, apă rece, majorări". Din anexa la factură rezultă că locul de de consum al apei este în localitatea X, str. Carierei nr. 131-162, locație în care SC X SRL nu are niciun punct de lucru și/sau contract de închiriere imobile pentru desfășurarea obiectului de activitate.

**c)** factura emisă SC P SA nr. 4467724/29.04.2016 în valoare de X56 lei, cu TVA în sumă de X57 lei, pe care la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "refacturare, consum de apă martie 2016 refacturare conform facturii anexate":

Conform facturii nr. 82873/11.03.2016 în valoare de **X56 lei** cu TVA în sumă de X57 lei emisă de Compania Apa Brașov către SC P SA, anexată, la rubrica "Denumirea produselor sau serviciilor" este înscrisă mențiunea "apa pluvială, canal, apă rece, majorări". Din anexa la factură rezultă că locul de consum al apei este în localitatea X, str. Carierei, nr. 131-162, locație în care SC X SRL nu are niciun punct de lucru și/sau contract de închiriere imobile pentru desfășurarea obiectului de activitate, prin urmare această cheltuială nu reprezintă o cheltuială a societății verificate.

**d)** În perioada ianuarie - iunie 2016, SC X SRL achiziționează de la diverși furnizori, motorină în sumă de **X58 lei** cu TVA în sumă de **X59 lei**, iar din discuțiile purtate cu reprezentantul legal al SC X SRL, motorina a fost consumată de:

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

- o Wolă care *“încarcă agregatele (nisip, pietriș) în buncărele stațiilor de betoane”*;
- două motostivuitoare Histler *“diverse transporturi de grinzi prefabricate din hala în locul de depozitare în afara halei de producție, utilajele aparțin altor societăți din grup Pn BV. Menționez că nu există nici un contract de închiriere sau comodat cu SC X SRL”*.

Din verificările asupra documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție s-a constatat că societatea nu deține documente din care să rezulte consumurile de motorină, respectiv cantitățile de motorină pe fiecare utilaj, nu deține un contract de închiriere sau comodat din care să rezulte că are drept de folosință asupra acestora, prin urmare nu pot fi luate în calcul ca și cheltuieli deductibile la stabilirea rezultatului fiscal.

Date fiind cele anterior menționate, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a constatat că SC X SRL a dedus fără drept cheltuieli cu chiria în sumă de X48 lei, cu energia electrică în sumă de X50 lei, cu apa în sumă de X60 lei și cu motorina în sumă de X58 lei, și taxa aferentă, în condițiile în care contribuabilul nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul sau pentru obținerea de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

**2.3.** Societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli și TVA aferentă serviciilor de închiriere pentru perioada ianuarie- iunie 2016, facturate de SC P SA în calitate de locatar în baza contractului de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014, conform facturii nr. 4467725/30.06.2016, în care la rubrica *“Denumirea produselor sau serviciilor”* este înscrisă mențiunea *“chirie spațiu lunile ian. - iunie 2016, 600 euro \* 6 luni = 3.600 euro”*.

Urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că începând cu data de 01.02.2016, contractul nr. 1721/24.10.2014 a fost reziliat prin efectul Convenției de reziliere la contractul de închiriere nr. 4899/ 25.07.2008 încheiat între SC R SA și SC P SA, iar pentru perioada februarie - iunie 2016 a fost facturată chirie de către SC R SA (direct către SC Prefab Pn SRL) în baza Contractului de închiriere nr. 203/25.02.2016.

În fapt, începând cu luna februarie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu chiria pentru hala de producție facturată de către SC R SA în baza Contractului de închiriere nr. 203/25.02.2016 încheiat între SC R SA în calitate locatar și SC X SRL în calitate de locatar, obiectul contractului fiind *“terenul și construcții în suprafață totală de 54.800 mp situate în mun. X, str. Poienelor, nr. 5, în interiorul Parcului Industrial Pro R, evidențiate în următoarele CF uri aparținând mun. X: CF 113398 sub nr. top 6816/41; CF 101662 sub nr. top 6816/42; CF 32782 sub nr. top 6816/45. (...) art. 5.1. a) Chiria aferentă imobilelor - hale de producție închiriate a fost stabilită lunar, reprezentând echivalentul în lei a sumei de 0,50 euro mp/luna plus TVA pentru suprafața construită de 1.500 mp; b) Chiria aferentă pentru terenul de 39.800 mp a fost stabilită lunar la prețul de 0,10 euro mp/luna plus TVA.”*

Astfel, se reține că prin înregistrarea în evidența contabilă a SC X SRL a cheltuielilor cu chiria în sumă de **X63 lei**, cu TVA aferentă în sumă de **X64 lei**, pentru perioada februarie- iunie 2016, societatea a dublat chiria dedusă pentru același spațiu, aceasta exercitându-și dreptul de deducere și pentru cheltuieli cu chiria pentru hala de producție facturate direct de către SC R SA în baza Contractului de închiriere nr. 203/25.02.2016.

Referitor cheltuielile cu utilitățile analizate în speță, petenta susține că pentru luna ianuarie 2016 producea efecte contractul de subînchiriere, iar societatea deținând și folosind spațiul a fost ținută să achite contravaloarea utilităților, care se facturează în luna ulterioară lunii de consum, motiv pentru care energia electrică consumată în luna ianuarie se facturează în luna februarie, or, întrucât contractul de subînchiriere a încetat în luna februarie a fost ținută să plătească integral cheltuielile cu energia electrică până la începutul lunii februarie.

În ceea ce privește această susținere a petentei, se constată că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în speță nefiind respinse la deducere cheltuieli și TVA aferente consumului de utilități în luna ianuarie 2016, pentru care factura s-a emis ulterior, ci organul de soluționare reține că utilitățile supuse analizei corespund lunilor februarie



și martie 2016 și au fost consumate la adrese pentru care societatea nu are contract de închiriere și nici punct de lucru declarat. De exemplu consumul de apă refacturat de SC P SA cu facturile nr. 4467723/29.02.2016 și nr. 4467724/29.04.2016 este aferent lunilor februarie și martie 2016 pentru punctul de consum situat în localitatea X, str. Carierei nr. 131-162, locație în care SC X SRL nu are înregistrat punct de lucru și/sau nu are încheiat contract de închiriere imobile pentru desfășurarea obiectului de activitate.

Totodată, referitor la cheltuielile cu energia electrică, organul de soluționare reține că între SC P SA, în calitate locatar și SC X SRL în calitate de sublocatar, exista contractul de subînchiriere nr. 1721/24.10.2014/1721/4.10.2014, în baza căruia SC P SA a refacturat consumul de energie electrică cu factura nr. 4467723/29.02.2016 care la denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "*refacturare energie electrică*", care nu face obiectul constatărilor organelor de control.

Cât privește consumul de motorină, deși petenta susține că a fost utilizată pentru utilajele (wola și motostivuitoare) ce au fost folosite în desfășurarea activității producătoare de venituri impozabile în temeiul Contractului de închiriere nr. 10 din 06.01.2015 încheiat între SC X SRL și SC P SA (valabil la momentul deducerii cheltuielilor), se reține că nici la control și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că are drept de folosință a utilajelor precizate și nici documente din care să reiasă consumurile de motorină pe fiecare utilaj.

Date fiind cele anterior prezentate, în conformitate cu prevederile art. 73, alin. (1) și ale art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

*„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. 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.”*

cele afirmate de petentă în susținerea contestației cu privire la aceste constatări ale organelor de control nu pot fi reținute de către organul de soluționare, fiind fie eronate fie nesusținute cu documente.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din argumentele și dovezile depuse/invocate de contestată nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art. 279, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu dispozițiile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru baza impozabilă suplimentară în sumă de X81 lei și pentru TVA stabilită suplimentară în sumă de X82 lei.**

Pentru baza impozabilă suplimentară în sumă totală de X83 lei (X65 lei+ X81 lei), după acoperirea pierderii fiscale, organele de control au stabilit prin decizia contestată un impozit pe profit suplimentar în sumă de X2 lei drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de X2 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 270, art. 269, art. 272 alin. (1), 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

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/23.02.2017, emisă A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/23.02.2017, **pentru suma de T lei**, compusă din:

- X2 lei impozit pe profit;
- X3 lei taxa pe valoarea adăugată.

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.