

DECIZIA nr. 937/2021
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL, din mun. Alba Iulia, jud. Alba,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 11251/09.06.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. 1783/03.06.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 11251/09.06.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., CUIX, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/370/1999, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Tudor Vladimirescu nr. 48, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1783/26.05.2021 și 1823/31.05.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021 și are ca obiect **suma totală de X lei**, compusă din:

- impozit pe profit în sumă de X1 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X2 lei.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021, respectiv data de **10.05.2021** și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv **19.05.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul conținând contestația în original.

Contestația este formulată prin SCA X&Asociații, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială nr. 2430/19.05.2021.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 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 SC X SRL, din mun. X.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, din care impozit pe profit în sumă de X1 lei și TVA în sumă de X2 lei.

A. Aspecte de procedură

Petenta consideră că în conformitate cu prevederile art. 51 alin. (2) din Codul procedură fiscală, organele fiscale nu mai aveau posibilitatea emiterii unui nou act administrativ fiscal, având în vedere împlinirea termenului de prescripție. În prezentarea situației de fapt se precizează că organul fiscal a emis la data de 22.04.2014 Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/22.04.2014 și Decizia de impunere nr. F-Y/22.04.2014 prin intermediul cărora au fost stabilite obligații fiscale suplimentare și accesorii, acte administrativ fiscale care au fost desființate parțial prin Decizia nr. 1529/2021. Drept urmare, aceasta consideră că orice perioadă de suspendare a termenului de prescripție în stabilirea creanțelor fiscale s-a anulat ca urmare a desființării deciziei de impunere emisă în 2014. Totodată, având în vedere perioada controlată, respectiv 2007-2008, în conformitate cu prevederile art. 110 și 111 din Codul de procedură fiscală, petenta solicită să se constate că a intervenit termenul de prescripție,

afirmând că nu au existat nici întreruperi ale termenului de prescripție și nici suspendări ale acestuia. În susținere se invocă în drept dispozițiile art. 112 și ale art. 117 alin. (1) din Codul procedură fiscală.

B. Aspecte privind fondul

Ca justificare față de constatarea organelor de control că deși a avut loc o creștere semnificativă a consumului de ciment pentru anumite produse, conform rețetarului, nu a fost modificat prețul de cost al acestora, petenta precizează că în același timp costurile sale cu restul materiilor prime folosite în rețetele produselor au scăzut semnificativ. Astfel, susține aceasta, costul balastului rezultat din exploatarea realizate de SC X SRL a scăzut considerabil, având în vedere deschiderea în perioada respectivă a unei exploatare mult mai aproape de stația de betoane, exploatare realizată în perimetrul „*Tarlaua Teleac Fundoaia*” începând cu luna martie 2007. Drept urmare, societatea afirmă că a redus prețul transportului balastului, materia prima intrând în procesul de producție cu un preț mult mai mic. De asemenea, se afirmă că noua exploatare de balast beneficia de o tehnologie mai eficientă, astfel că au fost reduse și costurile directe ale exploatării, rezultând o materie primă mai ieftină.

Prin contestația formulată, societatea susține că prețul de cost a putut fi menținut același prin prisma reducerii celorlalte costuri cu materiile prime, cu forța de muncă sau chiar costurile fixe, dar că organul de control fiscal nu a realizat o verificare a acestora aspecte, mulțumindu-se să creeze un raport de cauzalitate între nemodificarea prețului de cost și o posibilă producție neevidențiată.

Reprezentantul societății afirmă că a adus la cunoștința echipei de control faptul că dozajul de ciment este determinat de clasa de rezistență a betonului și de proprietățile celorlalte materii prime utilizate în procesul de producție, iar prin schimbarea perimetrului de exploatare pe *Tarlaua Teleac Fundoaia*, a rezultat și o modificare a materiei prime exploatare (balast), această materie primă neavând proprietățile celei exploatare anterior și necesitând o corecție a rețetei prin majorarea consumului de ciment. Se precizează că dozajul cimentului a fost stabilit prin încercări preliminare, ținându-se seama și de cantitatea de aditivi utilizată, activități care au necesitat o perioadă mai îndelungată prin care să se testeze diferite rețete de beton cu diferite adaosuri de ciment și aditivi.

Referitor la comparația pe care organul fiscal o realizează cu societățile comerciale H SA, BI SRL și SI, petenta susține că este una neîntemeiată, deoarece organul fiscal nu a deținut suficiente informații cu privire la procesul de producție al acestor societăți sau la prețul de vânzare practicat. Aceasta mai menționează că costul materiilor prime și modalitatea de obținere a lor, costurile fixe, costul forței de muncă, tehnologia implementată, reprezintă aspecte ce influențează direct și semnificativ prețul de cost al unui produs, astfel că o simplă comparație a prețului de cost, în lipsa verificării tuturor indicatorilor amintiți anterior nu poate fi apreciată ca pertinentă sau întemeiată.

Petenta consideră că, fără niciun mijloc de probă, organul de control a concluzionat că diferența de cantități de ciment constatată ca fiind nereală, a fost utilizată într-un proces de producție neevidențiat contabil, iar produsul obținut a fost comercializat fără a fi fiscalizat.

Se subliniază faptul că organul de control fiscal nu reține consumuri suplimentare cu privire la alte materii prime, care să fi fost folosite de asemenea în procesul de producție și nici nu se rețin achiziții suplimentare (fictive sau reale) cu privire la restul materiilor prime utilizate în procesul de producție.

Astfel, petenta consideră că și dacă ar accepta raționamentul inițial cu privire la nejustificarea consumului suplimentar de ciment în procesul de producție, aceasta nu denotă realizarea unei producții neevidențiate contabil, tocmai pentru că, pe lângă cimentul respectiv, pentru obținerea produselor de beton erau necesare și alte materii prime care să fi fost utilizate în procesul de producție.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021, emisă urmare a inspecției fiscale parțiale, 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 suplimentare de plată în sumă totală de X lei, din care impozit pe profit în sumă de X1 lei și TVA în sumă de X2 lei, perioada verificată fiind 01.01.2007-31.12.2010 pentru impozitul pe profit și 01.01.2007-31.03.2011 pentru TVA.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.04.2021 contestate, acțiunea de inspecție fiscală s-a efectuat în perioada 23.02.2021-28.04.2021, ca urmare a soluției de desființare dată de organul de soluționare a contestațiilor prin Decizia nr. 1529/03.02.2021.

În urma verificării efectuate asupra actelor, documentelor și informațiilor avute la dispoziție, organele de control au constatat că, începând cu luna aprilie 2007, societatea a majorat în mod semnificativ, artificial și nejustificat consumul de ciment înregistrat pentru obținerea fiecărui produs betonier ce a fost înregistrat în evidența contabilă și de gestiune, prin înscrierea în rețetele de fabricație întocmite începând cu luna aprilie 2007 a unor consumuri suplimentare de ciment (majorarea consumului inițial), având scopul de a corela cantitățile de ciment achiziționate și date în consum cu cantitățile de produse finite a căror obținere a fost înregistrată în evidența contabilă și de gestiune. Organele de control au concluzionat că astfel, societatea a înregistrat, pe parcursul perioadei verificate, o cantitate de 1.211.628 kg ciment consumat care nu are corespondent/nu se justifică prin producția de produse betoniere obținute și înregistrate în contabilitate.

Ca urmare a acestor constatări, s-a concluzionat că aceste cantități suplimentare de ciment, descărcate din gestiune în mod artificial și nejustificat, au fost utilizate în fapt de către societate pentru obținerea și valorificarea unor cantități suplimentare de produse betoniere și a fost determinată o cantitate suplimentară de 4.572 mc produse betoniere obținute de societate, căreia îi corespunde o valoare de X3 lei.

Prin decizia contestată, aferent vânzării produselor betoniere în valoare de 724.889 lei, în sarcina petentei a fost stabilit un **impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și o TVA colectată în sumă de X2 lei.**

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Referitor la obligațiile fiscale aferente anilor 2007 și 2008, cauza supusă soluționării este dacă, raportat la data începerii inspecției fiscale inițiale, organele de control în mod corect au stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată obligații fiscale pentru aceste perioade fiscale, în condițiile în care legiuitorul a dispus că refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

În motivarea contestației petenta invocă prescripția și consideră că, având în vedere perioada controlată, respectiv 2007-2008, în conformitate cu prevederile art. 110 și 111 din Codul de procedură fiscală, a intervenit termenul de prescripție, afirmând că nu au existat nici întreruperi ale termenului de prescripție și nici suspendări ale acestuia. În susținere, se invocă în drept dispozițiile art. 112 și ale art. 117 alin. (1) din Codul procedură fiscală.

În fapt, conform celor precizate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/29.04.2021, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală parțială privind TVA pentru perioada 01.01.2007-31.03.2011 și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, s-a desfășurat în baza prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în scopul îndeplinirii dispoziției D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații, care prin Decizia nr. 1529/03.02.2021 a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Y/22.04.2014 pentru suma totală de **X4 lei**, reprezentând impozit pe profit **X5 lei**, TVA **X6 lei** și accesorii aferente **X7 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare.

Ca urmare a refacerii inspecției, prin Decizia de impunere nr. **F-X/29.04.2021**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-X/29.04.2021** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, au fost stabilite în sarcina SC X SRL, obligații fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând impozit pe profit (X1 lei) și TVA (X2 lei) pentru perioada 2007- 2008.

În drept, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit și TVA aferente creanțelor fiscale născute în perioada anilor 2007 și 2008, la art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

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

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit și TVA pentru anii 2007 și 2008, sunt aplicabile dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), care reglementează la art. 91 prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale:

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

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

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

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

Totodată, potrivit art. 23 din același act normativ:

„art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Aceasta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere care o generează, dacă legea nu prevede altfel.

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, prin **Decizia nr. 21/14.09.2020 (publicată în Monitorul oficial nr. 1257/18.12.2020) pronunțată în dosarul nr. 1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 65 și 66 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța reținând:

„65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit.

66. Pe cale de consecință, potrivit aceleiași dispoziții, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Conform art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care prevede că potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale curge, potrivit art. 91 alin. (2) din același act normativ, de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.”

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 118 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

„art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(4) [...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. ”

coroborate cu prevederile art. 123 alin. (2) din același act normativ, care menționează:

“(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control [...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale.

În cauză, deoarece inspecția fiscală s-a desfășurat în scopul îndeplinirii dispoziției D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații, care prin Decizia nr. 1529/03.02.2021 a **desființat** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-Y/22.04.2014 pentru suma de X5 lei reprezentând impozit pe profit, pentru TVA în sumă de X6 lei și pentru accesoriile aferente și a **dispus refacerea inspecției fiscale** pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare, sunt incidente și prevederile art. 129, art. 94 alin. (3) și ale art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).”

art. 94 Stabilirea creanțelor fiscale sub rezerva verificării ulterioare

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale.

art. 279 Soluții asupra contestației

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

Astfel, în situația în care, ca urmare a deciziei organului de soluționare a contestației, se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție trebuie să procedeze la refacerea controlului. Conform prevederilor antecitate, refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, legiuitorul făcând precizarea expresă că refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

Drept urmare, în speță analiza cu privire la termenul de prescripție nu trebuie să se efectueze în funcție de data la care a început inspecția care a vizat reverificarea, în cazul de față 23.02.2021, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.04.2021, ci se va analiza dacă, având în vedere Decizia nr. 21/14.09.2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care este obligatorie, inspecția inițială a avut ca obiect și perioade prescrise, respectiv dacă la data de 04.07.2011, care este conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/22.04.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-Y/22.04.2014 pentru care s-a dat soluție de desființare parțială, data începerii inspecției fiscale inițiale, a intervenit termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anii 2007 și 2008.

Petenta precizează că raportat la prevederile art. 110 și art. 111 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nu au existat nici întreruperi și nici suspendări ale termenului de prescripție, dar acest aspect nu este relevant, având în vedere prevederile legale prezentate mai sus și condiționările incluse de acestea, la baza stabilirii prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale urmând a se verifica dacă inspecția inițială a fost efectuată în termenul de prescripție.

În cauză, pentru impozitul pe profit aferent anului 2007, data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2008, iar data la care se împlinește este 01.01.2013, astfel că, până la data începerii verificării inițiale, respectiv 04.07.2011, dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit nu era prescris. Drept urmare, nici pentru impozitul pe profit aferent anului 2008 dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit nu era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă în interiorul termenului de prescripție, prin incidența prevederilor art. 129, coroborat cu art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior enunțate.

În ceea ce privește verificarea TVA, organul de soluționare reține că, potrivit Deciziei ÎCCJ nr. 21/14.09.2020, calculul termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se face în funcție de data la care s-a născut creanța fiscală, adică de la momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere care generează creanța, astfel că pentru TVA aferentă lunii ianuarie 2017 termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01.01.2008 și se împlinește la 01.01.2013. Drept urmare, la data începerii verificării inițiale, respectiv 04.07.2011, dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia TVA pentru luna ianuarie 2007 nu era prescris, rezultând că nici pentru perioada 01.02.2007-31.03.2011 dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia TVA nu era prescris, decizia de impunere contestată fiind emisă în interiorul termenului de prescripție, prin incidența prevederilor art. 129, coroborat cu art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior enunțate.

Petenta invocă împlinirea prescripției raportându-se în mod eronat la data începerii reverificării, 23.02.2021, în speță producând efecte prevederile art. 129 și ale art. 279 alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă la data refacerii inspecției fiscale, pentru o parte din perioadă și pentru o parte dintre obligațiile fiscale vizate de refacere, s-ar fi împlinit termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

Astfel, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA, determinate pentru anii 2007 și 2008, contrar celor susținute de petentă, se constată că nu intervine prescripția, excepția invocată nefiind fondată, fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Pe fond

Referitor la impozitul pe profit în sumă de X1 lei și la TVA în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa, în condițiile în care prin contestație aceasta nu aduce argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate asupra actelor, documentelor și informațiilor avute la dispoziție, organele de control au constatat că începând cu luna aprilie 2007 societatea a majorat în mod semnificativ, artificial și nejustificat consumul de ciment înregistrat pentru obținerea fiecărui produs betonier care a fost înregistrat în evidența contabilă și de gestiune, prin înscrierea în rețetele de fabricație întocmite începând cu luna aprilie 2007 a unor consumuri suplimentare de ciment (majorarea consumului inițial), cu scopul de a corela cantitățile de ciment achiziționate și date în consum cu cantitățile de produse finite a căror obținere a fost înregistrată în evidența contabilă și de gestiune. Organele de control au concluzionat că astfel, societatea a înregistrat, pe parcursul perioadei verificate, o cantitate de 1.211.628 kg ciment consumat care nu are corespondent/nu se justifică prin producția de produse betoniere obținute și înregistrate în contabilitate.

În susținerea contestației petenta nu contestă faptul că a majorat în rețele de fabricație cantitățile de ciment cu 17-23% în cazul betoanelor din clasa C8/10 și cu până la 36% în cazul betoanelor din clasa C2,8/3,5, dar consideră că acest fapt nu poate reprezenta un motiv unic și suficient pentru care organul fiscal să concluzioneze ulterior în sensul că „*aceste cantități suplimentare de ciment descărcate din gestiune în mod nejustificat au fost utilizate în fapt de către societate pentru obținerea și valorificarea unor cantități suplimentare de produse betoniere*”.

Dar, din documentele la dosar se constată faptul că în fundamentarea acestei concluzii organele de control nu au avut în vedere doar „un motiv unic”, respectiv majorarea cantităților de ciment din rețetar, cum susține petenta, ci o analiză complexă, efectuată cu privire la consumul de materii prime înregistrat de societate în cadrul procesului de fabricație comparativ cu producția înregistrată în perioada supusă verificării, raportat la documentele prezentate de societate, explicațiile furnizate de aceasta și informațiile primite de la terți. Astfel, organele de control au constatat:

A) În ceea ce privește consumul de materii prime înregistrat de societate în cadrul procesului de fabricație:

În cadrul procesului de fabricație societatea utilizează următoarele materii prime:

- var și agregate naturale (sorturi) utilizate pentru obținerea mortarului;
- aditivi, ciment și agregate naturale (sorturi) utilizate pentru obținerea betonului și a șapelor, produse care au făcut obiectul analizei organelor de control.

Organele de control menționează că varul, aditivii și cimentul sunt achiziționate de societatea verificată de la diverși furnizori în baza facturilor emise de către aceștia și că societatea utilizează în proporție covârșitoare ciment 2 A-S-32,5 achiziționat de la Carpatcement Holding SA (Heidelberg Cement România) și doar ocazional ciment 2 A-S-42,5.

În ceea ce privește agregatele naturale folosite, acestea reprezintă sorturi și nisipuri obținute chiar de societate în cadrul stației de sortare din localitatea Drimbar (agregate 0-31 mm). X SRL utilizează în cadrul acestei stații de sortare atât balast achiziționat de la furnizori, cât și balast exploatat de către societate din perimetrele de exploatare deținute/concesionate în perioada respectivă. Sorturile și balastul obținute de societate sunt folosite în producția proprie, dar și vândute și ca atare către diverși clienți.

Din analiza cheltuielilor cu materiile prime înregistrate de societate, organele de control au constatat că cimentul deține o pondere de peste 75% din totalul cheltuielilor cu materiile prime înregistrate în evidența contabilă, fapt pentru care cu ocazia inspecției s-a procedat la verificarea consumului de ciment înregistrat de societate în evidența contabilă și de gestiune, raportat la producția de produse betoniere înregistrată în aceste evidențe.

B) În ceea ce privește producția înregistrată în perioada supusă verificării, ca urmare a controlului s-a constatat că societatea a produs și comercializat prin intermediul stației de betoane Drimbar următoarele produse:

- betoane din clasele de rezistență C2,8/3,5; C4/5; C6/7,5; C8/10; C12/15; C16/20; C18/22,5; C20/25 și C25/30;
- șape M1003/M1003P și M1007/M1007P;
- mortar M4.

Din analiza documentelor primare, de evidență contabilă și de gestiune întocmite și prezentate de societate pentru produsele betoniere obținute și comercializate prin intermediul stației de betoane Drimbar (betoane și șape), organele de control au constatat următoarele:

– în facturile emise către clienți societatea înscrie la „denumirea produsului” doar clasa de rezistență a betoanelor (ex. beton C8/10) și, foarte rar, dimensiunea maximă a agregatelor utilizate. Astfel, în documentele emise de societate nu sunt evidențiate în totalitate caracteristicile produselor vândute (clasa de consistență după tasare, dimensiunea maximă a sorturilor, sau alte caracteristici), informații care să permită identificarea și individualizarea fiecărui produs ce a fost obținut și valorificat;

– conform balanțelor analitice pe gestiuni și centralizatoarelor de vânzări prezentate organului de inspecție, societatea a atribuit produselor obținute și comercializate câte un cod format din 4 cifre (ex. 4004). Astfel, în documentele mai sus amintite sunt evidențiate un număr de 106 coduri/produse betoniere ce ar fi fost obținute și valorificate în perioada verificată prin intermediul stației de betoane Drimbar (de la 5 coduri pentru betonul cu clasa de rezistență C4/5, până la 17-18 coduri pentru betonul cu clasa de rezistență C8/10 și C16/20). Nici documentele mai sus enumerate nu conțin informații detaliate care să permită

identificarea și individualizarea fiecărui produs ce a fost obținut și valorificat. Singura informație evidențiată în dreptul „denumirii produsului” este clasa de rezistență a acestuia (ex. beton C8/10);

- societatea a prezentat nomenclatorul de rețete tehnologice în baza căruia a fost înregistrat în evidența contabilă consumul de materii prime aferent fiecăruia dintre cele 106 coduri/produse betoniere înregistrate în contabilitate și în gestiune. Singura informație evidențiată în acest document în dreptul „denumirii produsului” este clasa de rezistență a acestuia (ex. beton C8/10), putând fi totodată identificată din aceste rețete dimensiunea maximă a agregatelor utilizate (ex. 16 mm).

Recapitulând cele menționate mai sus, organele de control concluzionează că informațiile evidențiate de societate în documentele întocmite și prezentate organului de inspecție fiscală nu permit identificarea și individualizarea fiecărui produs ce a fost obținut și valorificat.

Astfel, prin documentele prezentate societatea nu poate demonstra diferența dintre produse identice în ceea ce privește clasa de rezistență și dimensiunea maximă a agregatelor, dar pentru care au fost atribuite coduri diferite, fiind stabilite și înregistrate consumuri de ciment diferite/mc beton realizat.

Pentru exemplificare echipa de control reține următoarele aspecte referitoare la produsul beton cu clasa de rezistență C8/10:

- conform informațiilor înscrise în facturile emise, societatea vinde către clienți „beton C8/10”;

- conform balanței stocurilor, centralizatoarelor de vânzări și nomenclatorului de rețete tehnologice, societatea produce și vinde beton C8/10, având atribuite următoarele coduri:

a) beton, dimensiune maximă agregat 31 mm: cod 4004 (220 kg ciment/mc beton), 4404 (270 kg ciment/mc beton), 6004 (290kg ciment/mc beton), 7004 (290kg ciment/mc beton), 5004 (200 kg ciment 2-AS 42,5/mc beton), 7104 (260 kg ciment 2-AS 42,5/mc beton);

b) beton, dimensiune maximă agregat 16 mm: cod 4016 (277 kg ciment/mc beton), 4416 (327 kg ciment/mc beton), 6016 (327 kg ciment/mc beton), 7016 (327 kg ciment/mc beton), 4516 (20 kg ciment/mc beton), respectiv cod 4028 (300 kg ciment/mc beton), 4428 (350 kg ciment/mc beton), 6028 (340 kg ciment/mc beton), 7028 (340 kg ciment/mc beton), 5028 (273 kg ciment 2-AS 42,5/mc beton), 7104 (330 kg ciment 2-AS 42,5/mc beton).

Prin adresa nr. 1206/05.04.2021 au fost solicitate reprezentantului societății documente (avize de însoțire marfă, probe de laborator, contracte încheiate cu clienții, etc.) și informații suplimentare referitoare la caracteristicile fiecărui tip de beton obținut în perioada verificată, informații care să permită individualizarea fiecărui produs și diferențierea acestuia de celelalte produse obținute de societate. Echipa de control menționează că principalele caracteristici ale produselor betoniere, cu rol determinant în consumul de ciment înregistrat pentru realizarea acestora sunt: clasa de rezistență, clasa de consistență după tasare și clasa de expunere a betonului; tipul de ciment utilizat; dimensiunea agregatelor folosite/raport apă-ciment.

La această solicitare, reprezentantul societății a comunicat prin adresa nr. 3415/09.04.2021 că nu deține alte documente suplimentare decât cele puse deja la dispoziția organelor de inspecție fiscală, invocând perioada mare de timp (peste 13 ani) scursă între perioada supusă inspecției fiscale și perioada desfășurării inspecției fiscale.

Din analiza actelor și documentelor avute la dispoziție, organele de control au constatat că, în fapt, societatea a obținut și comercializat în perioada verificată, doar un număr de 27 produse betoniere, acestea fiind identificate și individualizate prin ultimele 2 cifre ale fiecărui cod atribuit de societate, după cum urmează:

- pentru șapele obținute și comercializate au fost atribuite următoarele coduri: șapă M1007 (cod xx43), M1003 (xx44), M1007P (xx45), M1003P (xx47);

- pentru agregatele stabilizate obținute a fost atribuit codul xx00;
- pentru produsele de beton obținute cu sorturi 0-31 mm au fost atribuite următoarele coduri: beton clasa de rezistență C2,8/3,5 (cod: xx01), C4/5 (xx02), C6/7,5 (xx03), C8/10 (xx04), C12/15 (xx05), C16/20(xx06), C18/22,5 (xx07) și C25/30 (xx09);
- pentru produsele de beton obținute cu sorturi 0-16 mm au fost atribuite următoarele coduri: beton clasa de rezistență C8/10 (codxx16), C12/15 (xx17), C16/20 (xx18), C18/22,5 (xx19), C20/25 (xx20) și C25/3G (xx21);
- pentru al doilea tip de betoane obținute cu sorturi 0-16 mm au fost atribuite următoarele coduri: beton clasa de rezistența C8/10 (cod xx28), C12/15 (xx29- începând cu noiembrie 2007), C16/20 (xx29- până la octombrie 2007 și xx30), C18/22,5 (xx31), C20/25 (xx32) și C25/30 (xx33);
- pentru betonul din clasa de rezistență C18/22,5 obținut cu sorturi 0-8 mm s-a atribuit codul xx39.

Ultimele 2 cifre ale fiecărui cod atribuit de societate produselor betoniere se regăsesc și în informațiile extrase din softul stației de betoane (ex: 4C8/10, 16C8/10,28C8/10, etc), centralizate de BCCO Alba în procesul verbal din data de 30.03.2012.

Referitor la primele 2 cifre ale codurilor ce au fost atribuite de societate produselor obținute și comercializate, sau constatat următoarele:

- în lunile ianuarie, februarie și martie 2007, societatea a atribuit tuturor produselor obținute coduri având primele 2 cifre 40 (ex: beton clasa de rezistența C8/10, sorturi 0-31 mm - cod 4004);
- începând cu luna aprilie 2007, societatea a majorat cu 50 kg consumul de ciment înregistrat pentru 1 mc din fiecare produs realizat, înregistrând și o creștere a consumului de aditiv, ocazie cu care a atribuit tuturor produselor obținute coduri având primele 2 cifre 44 (ex. 4404 în locul codului vechi 4004). Prin excepție, pe parcursul lunilor aprilie și septembrie 2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă și de gestiune atât produse cu codurile 40xx cât și produse cu codurile 44xx (consum de ciment majorat cu 50 kg);
- începând cu luna noiembrie 2007, societatea a majorat cu 0,3 mc consumul de sorturi înregistrat pentru fiecare produs realizat, ocazie cu care a atribuit tuturor produselor obținute coduri având primele 2 cifre 60 (ex. 6004 în locul codului vechi 4404). Cu aceasta ocazie au fost efectuate anumite ajustări ale consumului de ciment la o serie de produse (plus minus 5-20 kg/mc beton);
- începând cu luna februarie 2008, societatea a transformat unitatea de măsură a agregatelor/sorturilor utilizate din mc în to, ocazie cu care a atribuit tuturor produselor obținute coduri având primele 2 cifre 70 (ex. 7004 în locul codului vechi 6004).

De asemenea, s-a constatat că în afara codificărilor mai sus enumerate, ce au fost utilizate în mod uzual, societatea a mai atribuit următoarele coduri:

- coduri având primele 2 cifre 50 (ex. beton clasa de rezistență C8/10, sorturi 0-31 mm - cod 5004) utilizate în luna februarie 2007 pentru toate produsele obținute prin utilizarea cimentului 42,5 R, respectiv coduri având primele 2 cifre 71 (ex. 7104 în locul codului vechi 5004) utilizate în luna iunie 2008 pentru toate produsele obținute cu același tip de ciment-42,5 R. Consumul de ciment înregistrat a crescut de la prima perioadă la cea de a doua cu 53-65 kg ciment/1 mc beton realizat. Societatea a utilizat în activitatea de producție acest tip de beton doar în lunile mai sus nominalizate;
- coduri având primele 2 cifre 45 (beton C8/10- cod 4516, C12/15- cod 4529 și C25/30- cod 4509) utilizate doar în luna septembrie 2007. Întrucât consumul de ciment înregistrat pentru aceste produse (20kg/mc) nu poate susține realizarea unui mc de beton, se poate concluziona că aceste coduri au fost introduse doar pentru a regla consumul de ciment înregistrat în evidența contabilă.

Având în vedere creșterea semnificativă a consumului de ciment înregistrată începând cu luna aprilie 2007 (50 kg, reprezentând o creștere de 17-23 % în cazul betoanelor din clasa C8/10, și ajungând până la 36% în cazul betoanelor din clasa C2,8/3,5) organul de inspecție fiscală a procedat la:

a) Analiza evoluției în timp a prețului de cost, respectiv a prețului de înregistrare în contabilitate și în gestiune a produselor betoniere obținute

S-a constatat că prețul de cost evidențiat de societate pentru fiecare din cele 27 produse obținute, nu a suferit nicio modificare în perioada ianuarie 2007- aprilie 2008, în antiteză cu creșterea semnificativă a consumului de ciment înregistrat pentru obținerea acestor produse. Astfel, societatea a modificat prețul de cost al produselor obținute doar în luna mai 2008, urmare a creșterii prețului de achiziție a cimentului utilizat (creștere înregistrată începând cu luna ianuarie 2008).

Așa cum este prevăzut în OMFP 1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la cap. 7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate, pct. 53-(1) „*La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel: (...) b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate*”, astfel că bunurile produse în cadrul entității trebuie evaluate și înregistrate în contabilitate la costul de producție care cuprinde: costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumate, precum și cheltuielile de producție direct atribuite bunului. Astfel, s-a reținut că o eventuală majorare a consumului de ciment, de o asemenea amploare (majorare ce ajunge până la 36% în cazul betoanelor din clasa C2,8/3,5), ar fi trebuit să conducă în mod automat la o creștere semnificativă a prețului de cost/de înregistrare în contabilitate pentru fiecare dintre produsele betoniere obținute.

b) Analiza evoluției în timp a prețului de vânzare practicat de societate pentru produsele betoniere obținute și comercializate

Din analiza facturilor emise de societate precum și a centralizatoarelor de vânzări prezentate, s-a constatat că prețul de vânzare practicat pentru fiecare din cele 27 produse obținute, nu a fost majorat în cursul anului 2007, în antiteză cu creșterea semnificativă a consumului de ciment înregistrat pentru obținerea acestor produse. Astfel, societatea a modificat prețul de vânzare doar începând cu luna ianuarie 2008, urmare a creșterii prețului de achiziție a cimentului utilizat.

Echipa de control consideră că în eventualitatea în care societatea ar fi obținut și comercializat alte produse, cu alte specificații, cu caracteristici superioare celor obținute anterior (utilizând în acest sens un consum suplimentar de ciment) ar fi trebuit să crească în mod automat și prețul de vânzare practicat pentru aceste noi produse betoniere obținute.

c) Solicitarea de explicații de la reprezentantul societății

Au fost solicitate reprezentantului societății explicații privind motivele pentru care X SRL a modificat începând cu luna aprilie 2007 rețetele de fabricație ale produselor betoniere, majorând cu 50 kg consumul de ciment aferent fiecărui produs realizat. Urmare a acestei solicitări, prin adresa nr. 1340/13.04.2021, reprezentantul societății a invocat următoarele: „*(...) X SRL a început în martie 2007 exploatarea într-un nou perimetru-Tarlaua Teleac Fundoaia, fapt ce a dus la modificarea tipului de agregate. Ca urmare a acestui fapt, începând cu lunile aprilie și mai 2007, pe măsură ce s-au putut face determinările de laborator pe diferite clase de beton produse, în baza rezultatelor obținute în laborator, s-au ajustat rețetele de fabricație, în privința compoziției și dozajului materiilor prime necesare pentru producerea betonului*”.

Aceste motive invocate de reprezentantul societății cu caracter general (fără a fi detaliate și argumentate și nici justificate prin documente) nu au fost luate în considerare de organul de inspecție din următoarele considerente:

- balastul achiziționat de societate sau exploatat de către aceasta din diverse perimetre era prelucrat ulterior/sortat în cadrul stației de sortare pe care societatea a deținut-o în localitatea Drimbar, obținându-se nisipuri și sorturi utilizate ca materie primă în producția

betoanelor. Astfel, urmare a procesului de sortare, societatea obține același tip/aceeași calitate a sorturilor, indiferent de proveniența balastului exploatat;

- societatea a evidențiat în rețetarele întocmite și prezentate pentru betoanele obținute aceleași cantități și dimensiuni ale sorturilor/nisipurilor, atât anterior, cât și ulterior majorării cu 50 kg a consumului de ciment înregistrat pe fiecare produs.

S-a constatat astfel că nu au fost obținute alte produse, cu alte caracteristici în ceea ce privește dimensiunea sorturilor utilizate (caracteristici care ar fi putut avea influență asupra consumului de ciment înregistrat).

d) Analiza documentelor de gestiune (balanța stocuri și centralizator vânzări) și a facturilor emise de societate în luna septembrie 2007, lună în care au fost utilizate și evidențiate atât codurile 40xx (consum inițial de ciment), dar și codurile 44xx (consum majorat de ciment) și codurile 45xx (consum de ciment nesustenabil de doar 20kg/mc)

Din analiza documentelor mai sus enumerate s-a constatat că în luna septembrie 2007, pentru același tip de produse betoniere obținute și vândute către clienți, societatea a utilizat și evidențiat în documentele de gestiune în mod arbitrar coduri de produse diferite (40xx, 44xx sau 45xx) în baza cărora a înregistrat un consum diferit de ciment pentru un mc produs finit, organele de control reținând că pentru același tip de produse betoniere obținute și valorificate, societatea evidențiază coduri de produse diferite, cu consum de ciment diferit, cu scopul de a corela cantitățile de ciment achiziționate și date în consum cu cantitățile de produse finite a căror obținere a fost înregistrată în evidența contabilă și de gestiune.

e) Solicitarea de informații de la societățile H România SA (fosta Carpatcement Holding SA), BI SRL și Siba International SRL (societăți care desfășoară activitate de producție și comercializare betoane/dețin stații de betoane)

Organele de inspecție fiscală au solicitat celor trei societăți informații cu privire la consumurile de materii prime înregistrate de către acestea pentru fiecare din sortimentele de beton obținute. Societățile mai sus nominalizate au fost selecționate întrucât au avut în cursul anilor 2007 și 2008 același furnizor de ciment ca și societatea supusă verificării, respectiv Carpatcement Holding SA. Cele trei societăți au transmis informațiile solicitate, comunicând consumul de ciment înregistrat pentru produsele din clasa de rezistență C8/10, C12/15, C16/20 și C20/25, obținute cu ciment 2 A-S-32,5- Heidelberg Cement România, respectiv cu ciment 42,5-H România SA, Eieton IDM SRL și Siba International SRL.

Produsele betoniere pentru care au fost solicitate și primite informațiile de la terți, menționate mai sus, au fost alese deoarece dețin o pondere foarte importantă în totalul produselor înregistrate de societatea verificată, cantitățile înregistrate de societate pentru aceste produse reprezentând peste 70% din totalul cantităților de produse betoniere înregistrate în contabilitate și gestiune.

Organul de inspecție fiscală a centralizat informațiile transmise de terți, procedând la compararea consumurilor de ciment comunicate de către aceste societăți cu consumurile de ciment înregistrate de SC X SRL. În urma acestei comparații s-a constatat, privitor la consumul de ciment înregistrat de X SRL începând cu luna aprilie 2007 (urmare a majorării cu 50 kg/mc beton), că depășește în mod semnificativ consumul de ciment comunicat de către cele trei societăți nominalizate, în timp ce consumul înregistrat de societate inițial (anterior majorării cu 50 kg/mc beton) se încadrează în consumurile comunicate de cele trei entități.

Urmare a tuturor celor prezentate mai sus, organele de control au concluzionat că societatea a obținut în întreaga perioadă supusă verificării același tip de produse betoniere (27 produse identificate și individualizate prin ultimele 2 cifre ale fiecărui cod atribuit de societate), majorând în mod artificial și nejustificat, începând cu luna aprilie 2007, consumul de ciment aferent unui mc din fiecare produs înregistrat, înscrierea în rețetele de fabricație întocmite începând, cu luna aprilie 2007 a unor consumuri suplimentare de ciment (majorarea consumului inițial) având doar scopul de a corela cantitățile de ciment achiziționate și date în

consum, cu cantitățile de produse finite a căror obținere a fost înregistrată în evidența contabilă și de gestiune.

În consecință, organul de inspecție fiscală a determinat consumul de ciment necesar pentru obținerea cantităților de produse betoniere ce au fost înregistrate în evidența contabilă și de gestiune, în baza rețetelor de fabricație întocmite de societate anterior majorării artificiale a consumurilor. Din compararea cantităților de ciment necesare realizării produselor finite obținute/ înregistrate, cu cantitățile de ciment descărcate din gestiune, s-a constatat că societatea a înregistrat pe parcursul perioadei verificate **1.211.6.28 kg ciment consumat care nu are corespondent/nu se justifică prin producția de produse betoniere înregistrată de petentă în evidențele financiar-contabile.**

Date fiind toate aspectele prezentate anterior, organul de inspecție fiscală a concluzionat că aceste cantități suplimentare de ciment descărcate din gestiune în mod nejustificat, au fost utilizate în fapt de către societate pentru obținerea și valorificarea unor cantități suplimentare de produse betoniere și a procedat la determinarea cantităților suplimentare de produse finite ce au fost obținute și valorificate de societate, pornind de la consumul suplimentar/nejustificat de ciment ce a fost înregistrat de societate pe fiecare produs, în fiecare lună din perioada supusă verificării. Astfel, consumul suplimentar și nejustificat de ciment, stabilit pentru fiecare produs betonier în parte, a fost împărțit la cantitatea de ciment necesară pentru obținerea unui mc din acest produs (cu aplicarea consumului din rețetele inițiale, anterior majorării artificiale a necesarului de ciment) și a fost determinată o cantitate suplimentară de 4.572 mc produse betoniere ce au fost obținute și valorificate de societate fără a fi înregistrate veniturile aferente, în sumă de X3 lei. La determinarea valorii produselor betoniere obținute și valorificate suplimentar, a fost avut în vedere prețul de vânzare mediu practicat de societate pentru fiecare produs, în fiecare lună.

Astfel, ca urmare a inspecției fiscale efectuate, aferent vânzării produselor betoniere în valoare de X3 lei, a fost determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și o TVA suplimentară în sumă de X2 lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

„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.”

coroborate cu pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:

“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”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor conta-

bile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Referitor la documentele justificative, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare prevede 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.”

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. Aceste prevederi trebuie interpretate în sensul că este obligatoriu a se întocmi documente justificative pentru orice operațiune economico-financiară, răspunderea fiind angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

În drept, pe linie de TVA în cauză sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 134 alin. (1) și (2), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1) și (3), art. 150 alin. (1) lit. a), art. 156 alin. (1) și ale art. 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căror:

„art. 126 Operațiuni impozabile

(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. 128 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(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

(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

(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

[...]

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

art. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) - g);

art. 156 Evidența operațiunilor

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

art. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, 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, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile are obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității ei economice și poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului.

Totodată, așa cum am precizat anterior, la art. 6 din Legea contabilității 82/1991, legiuitorul a statuat 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.

În speță se reține că în urma verificărilor efectuate asupra actelor, documentelor și informațiilor avute la dispoziție, organele de control au constatat că începând cu luna aprilie 2007 societatea a majorat în mod semnificativ, artificial și nejustificat consumul de ciment înregistrat pentru obținerea fiecărui produs betonier, ce a fost înregistrat în evidența contabilă și de gestiune, astfel, fiind determinată, pe parcursul perioadei verificate, o cantitate de 1.211.628 kg ciment consumat care nu are corespondent/nu se justifică prin producția de produse betoniere obținute și înregistrate în contabilitate. Ca urmare a analizei efectuate, organul de inspecție fiscală a concluzionat că aceste cantități suplimentare de ciment descărcate din gestiune în mod nejustificat, au fost utilizate în fapt de către societate pentru obținerea și valorificarea unor cantități suplimentare de produse betoniere, fără ca veniturile din vânzarea acestora să fie evidențiate în documentele financiar-contabile.

În susținerea contestației petenta afirmă că a fost necesară majorarea cantităților de ciment în rețetele produselor pentru că prin schimbarea perimetrului de exploatare pe Tarlaua Teleac Fundoia (începând cu luna martie 2007), a rezultat și o modificare a materiei prime exploatare (balast), această materie primă neavând proprietățile celei exploatare anterior și necesitând o corecție a rețetei prin majorarea consumului de ciment.

Referitor la această motivație a contestatarii, adusă și în procedura de inspectie fiscală, se constată că are caracter general (fără a fi detaliate și argumentate și nici justificate prin documente) și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei. De altfel, așa cum precizează și organele de control, balastul exploatat de către societate din diverse perimetre era prelucrat ulterior/sortat în cadrul stației de sortare pe care societatea a deținut-o în localitatea Drimbar, obținându-se nisipuri și sorturi utilizate ca materie primă în producția betoanelor, urmare a procesului de sortare, societatea obținând astfel sorturi la aceeași calitate și dimensiune indiferent de proveniența balastului. O eventuală calitate mai slabă a balastului exploatat sau achiziționat (conținut de pământ sau alte impurități) ar fi avut implicații doar asupra costului și randamentului sorturilor obținute în cadrul stației de sortare, unde s-ar fi obținut mai puține sorturi cu un cost mai mare. De altfel, și în situația ipotetică a unor diferențe calitative în ceea ce privește sorturile utilizate, aceasta nu ar conduce la o modificare atât de substanțială a consumului și dozajului de ciment și aditivi, atâta timp cât principalele caracteristici cu rol determinant în acest consum rămân nemodificate (clasa de rezistență, clasa de consistență după tasare și clasa de expunere a betonului; tipul de ciment utilizat; dimensiunea agregatelor folosite/raport apa-ciment).

Petenta mai precizează că dozajul cimentului a fost stabilit prin încercări preliminare, ținându-se seama și de cantitatea de aditivi utilizată, activități care au necesitat o perioadă mai îndelungată prin care să se testeze diferite rețete de beton cu diferite adaosuri de ciment și aditivi, dar nu probează în niciun fel cele susținute. Organul de soluționare reține că în adresa nr. 372/13.04.2021, înregistrată la A.J.F.P. X cu nr. 1340/ 13.04.2021, petenta afirmă că „*stabilirea compoziției betonului se face de către producător pe baza unor amestecuri preliminar stabilite de un laborator autorizat*” și că „*în baza rezultatelor obținute în laborator, s-au ajustat rețetele de fabricație*”, însă nu a prezentat niciun document emis de vreun laborator autorizat care să susțină cele afirmate.

De asemenea, s-a constatat că societatea a evidențiat în rețetele întocmite și prezentate pentru betoanele obținute, aceleași cantități și dimensiuni ale sorturilor/nisipurilor, atât anterior, cât și ulterior majorării cu 50 kg a consumului de ciment înregistrat pentru fiecare mc de produs betonier, cu sesizarea că a fost majorat și consumul de aditivi, în rețetare nefiind identificate alte calități ale sorturilor cu excepția dimensiunii. Or dimensiunea sorturilor era obținută de petentă în propriul proces de prelucrare.

Astfel, de exemplu:

- pentru obținerea unui mc de beton C20, conform rețetarului pentru beton C20 cod 4018 cantitățile de materii prime utilizate sunt 333 kg ciment 2 A-S-32,5, 0.5 mc sort 0-3, 0.2 mc sort 3-7, 0.3 mc sort 7-16 și 1.7 kg aditiv;
- pentru obținerea unui mc de beton C20, conform rețetarului pentru beton C20 cod 4418 cantitățile de materii prime utilizate sunt 383 kg ciment 2 A-S-32,5, 0.5 mc sort 0-3, 0.2 mc sort 3-7, 0.3 mc sort 7-16 și 3.5 kg aditiv;
- pentru obținerea unui mc de beton C20, conform rețetarului pentru beton C20 cod 4029 cantitățile de materii prime utilizate sunt 320 kg ciment 2 A-S-32,5, 0.5 mc sort 0-3, 0.2 mc sort 3-7, 0.3 mc sort 7-16 și 1.6 kg aditiv;
- pentru obținerea unui mc de beton C20, conform rețetarului pentru beton C20 cod 4429 cantitățile de materii prime utilizate sunt 370 kg ciment 2 A-S-32,5, 0.5 mc sort 0-3, 0.2 mc sort 3-7, 0.3 mc sort 7-16 și 3 kg aditiv.

S-a constatat astfel că nu au fost obținute alte produse, cu alte caracteristici în ceea ce privește dimensiunea sorturilor utilizate (caracteristici care ar fi putut avea influență asupra consumului de ciment înregistrat) și că diferența dintre rețetele cu codul 40xx și cele cu codul

44xx constă doar în majorarea cantităților de materii prime aprovizionate exclusiv de la terți, respectiv majorarea cu 50 kg a consumului de ciment și aproape dublarea cantității necesare de aditivi.

Petenta susține că a majorat cantitatea de ciment necesară obținerii unui mc de beton deoarece în luna martie 2007 a avut loc schimbarea perimetrului de exploatare pe Tarlaua Teleac Fundoia, dar nu explică de ce în lunile ulterioare a utilizat atât rețetarul cu consum redus cât și rețetarul cu consum majorat de ciment, și nu prezintă vreun mod de diferențiere a producției în funcție de calitatea sorturilor. Or, în prezentarea situației de fapt organele de control au preluat spre exemplificare facturile pentru vânzarea de beton din luna septembrie 2007, pentru care petenta descarcă betoane de același tip din gestiune atât în baza rețetarelor vechi, cât și în baza rețetarelor cu consum de ciment majorat:

- în baza facturii 5329/30.09.2007, emisă către clientul X Suc. Ardeal, societatea a vândut 49,5 mc beton C20, cu un preț de vânzare de 180 lei/mc. În documentele de gestiune, societatea evidențiază obținerea și vânzarea unei cantități de 19 mc beton C20- cod 4418 (consum de ciment 383 kg/mc), respectiv a unei cantități de 30,5 mc beton C20- cod 4018 (consum de ciment 333 kg/mc);
- în baza facturii 5717/30.09.2007, emisă către clientul X, societatea a vândut 34,3 mc beton C20, cu un preț de vânzare de 180 lei/mc. În documentele de gestiune, societatea evidențiază obținerea și vânzarea unei cantități de 12,5 mc beton C20- cod 4418 (consum de ciment 383 kg/mc), respectiv a unei cantități de 21,8 mc beton C20- cod 4018 (consum de ciment 333 kg/mc);
- în baza facturii 5330/30.09.2007, emisă către clientul X, societatea a vândut 160 mc beton C10, cu un preț de vânzare de 150 lei/mc. În documentele de gestiune, societatea evidențiază obținerea și vânzarea unei cantități de 85 mc beton C10- cod 4416 (consum de ciment 327 kg/mc), respectiv a unei cantități de 5 mc beton C10- cod 4016 (consum de ciment 277 kg/mc);
- în baza facturii 5344/30.09.2007, emisă către clientul X, societatea a vândut 52 mc beton C10, cu un preț de vânzare de 150 lei/mc. În documentele de gestiune, societatea evidențiază obținerea și vânzarea unei cantități de 27 mc beton C10- cod 4416 (consum de ciment 327 kg/mc), respectiv a unei cantități de 25 mc beton C10- cod 4016 (consum de ciment 277 kg/mc);
- în baza facturii 5280/06.09.2007, emisă către clientul X, societatea a vândut 45 mc beton C8/10 (16), cu un preț de vânzare de 150 lei/mc. În documentele de gestiune, societatea evidențiază obținerea și vânzarea unei cantități de 45 mc beton C10- cod 4516 (consum de ciment 20 kg/mc).

Ca justificare față de constatarea organelor de control că, deși a avut loc o creștere semnificativă a consumului de ciment pentru anumite produse, conform rețetarului, nu a fost modificat prețul de cost al acestora, petenta susține că au scăzut semnificativ costurile sale cu restul materiilor prime folosite în rețetele produselor. Aceasta afirmă că a scăzut considerabil costul balastului rezultat din exploatările realizate de SC X SRL având în vedere deschiderea în perioada respectivă a unei exploatări mult mai aproape de stația de betoane, exploatare realizată în perimetrul „Tarlaua Teleac Fundoia” începând cu luna martie 2007. Drept urmare, societatea afirmă că a redus considerabil prețul transportului balastului, materia primă intrând în procesul de producție cu un preț cu mult mai mic. De asemenea, se afirmă că noua exploatare de balast beneficia de o tehnologie mai eficientă, astfel că au fost reduse și costurile directe ale exploatării, rezultând o materie primă mai ieftină, dar că organul de control fiscal nu a realizat o verificare a acestora aspecte, mulțumindu-se să creeze un raport de cauzalitate între nemodificarea prețului de cost și o posibilă producție neevidențiată.

Referitor la aceste aspecte invocate de petentă, arătăm din nou faptul că balastul exploatat și achiziționat de societate este prelucrat în cadrul stației de sortare deținută de societate, rezultând sorturi și nisipuri utilizate ca materii prime pentru producerea betoanelor.

Astfel, orice influență asupra costului balastului, trebuia să se regăsească în mod firesc în prețul de cost al sorturilor ce este evidențiat în contabilitate. Or, din documentele prezentate la control s-a constatat că, contrar celor afirmate de petentă, costul acestor materii prime nu a scăzut considerabil odată cu deschiderea noii exploatare în luna martie 2007, luna anterioară majorării consumului de ciment. Astfel, așa cum se rezultă din balanțele materiilor prime anexate la Raportul de inspecție fiscală, în perioada ianuarie- martie 2007 prețul de cost al sorturilor a fost de 15 lei/mc, în lunile aprilie și mai 2007 prețul de cost al acestora a fost tot de 15 lei/mc, în lunile iunie și iulie 2007 prețul de cost a fost de 12 și de 15 lei/mc, în perioada august- octombrie 2007 prețul de cost a fost de 11, 12 și 15 lei/mc, în luna noiembrie 2007 prețul de cost a fost de 11 și 18 lei, iar în luna decembrie 2007 prețul de cost al sorturilor a fost de 15 și 18 lei/mc. Se poate observa astfel că prețul de cost a scăzut doar la o parte din sorturi în perioada iunie-octombrie 2007, dar a și crescut în lunile noiembrie și decembrie 2007, în condițiile în care prețul de cost înregistrat în contabilitate și în gestiune pentru produsele finite obținute a rămas același pe tot parcursul anului 2007. Mai mult, majorarea cu 50 kg a consumului de ciment aferent fiecărui produs betonier realizată începând cu luna aprilie 2007, ar fi condus la creșterea cu 12 lei a costului pentru un mc al fiecărui produs finit (50 kg x 0,237 lei/kg), în timp ce scăderea prețului de cost al sorturilor înregistrată în perioada iunie-octombrie 2007, ar fi condus la o scădere de maxim 4 lei a costului pentru un mc al fiecărui produs finit (15 lei/mc sort în martie 2007- 11 lei/mc sort în august-octombrie 2007 x 1mc sort la 1mc produs finit).

Asfel, organul de soluționare nu poate reține susținerea contestatarii că prețul de cost a putut fi menținut același prin prisma reducerii celorlalte costuri cu materiile prime, cu forța de muncă sau chiar costurile fixe, afirmația petentei nefiind probată.

În ceea ce privește comparația pe care organul fiscal o realizează cu societățile comerciale H SA, BI SRL și SI, petenta susține că este una neîntemeiată, deoarece organul fiscal nu a deținut suficiente informații cu privire la procesul de producție al acestor societăți sau la prețul de vânzare practicat. Aceasta mai menționează că tehnologia implementată, costul materiilor prime și modalitatea de obținere a lor, costurile fixe, costul forței de muncă, reprezintă aspecte ce influențează direct și semnificativ prețul de cost al unui produs, astfel că o simplă comparație a prețului de cost, în lipsa verificării tuturor indicatorilor amintiți anterior nu poate fi apreciată ca pertinentă sau întemeiată.

Sesizările petentei privind lipsa informațiilor referitoare la costul materiilor prime și modalitatea de obținere a lor, costurile fixe, costul forței de muncă, tehnologia implementată de către H SA, BI SRL și SI, nu influențează aspectele constatate de către organele de control, în condițiile în care aceste societăți, care au avut în cursul anilor 2007 și 2008 același furnizor de ciment ca și societatea verificată și care desfășoară activitate de producție și comercializare betoane/dețin stații de betoane, au fost selectate **pentru a se compara consumul de ciment** înregistrat pentru produsele din clasa de rezistență C8/10, C12/15, C16/20 și C20/25, obținute cu ciment 2 A-S-32,5, respectiv cu ciment 42,5 și nu prețul de vânzare. În fapt, organul de control a urmărit compararea consumurilor de ciment comunicate de către aceste societăți, cu consumurile de ciment înregistrate de societate atât anterior majorării cantității de ciment din rețetare cât și ulterior majorării acesteia.

În urma acestei comparații, în susținerea concluziilor echipei de control că majorarea cantităților de ciment necesare pentru producerea unui mc de beton cu 50 kg a fost nejustificată, s-a constatat că societatea a înregistrat începând cu luna aprilie 2007 (urmare a majorării cu 50 kg necesarul de ciment pentru obținerea unui mc beton, reprezentând 17-23% în cazul betoanelor din clasa C8/10 și până la 36% în cazul betoanelor din clasa C2,8/3,5,) un consum de ciment ce depășește în mod semnificativ consumul de ciment comunicat de către cele trei societăți nominalizate, în timp ce consumul înregistrat de societate inițial (anterior majorării) se încadrează în consumurile comunicate de cele trei entități.

De exemplu:

- pentru obținerea unui mc beton C12/15, agregate 0-16 și clasa de consistență F3, SI SRL folosește 240 kg ciment 42,5, H SA folosește 263 kg ciment 42,5 iar X SRL a folosit 277 kg ciment în februarie 2007 (anterior majorării) și 330 kg ciment în iunie 2008 (după majorare);
- pentru obținerea unui mc beton C16/20, agregate 0-22,5 și clasa de consistență F3, SI SRL folosește 265 kg ciment 42,5, BI SRL folosește 265 kg ciment 42,5 iar X SRL a folosit 255 kg ciment în februarie 2007 (anterior majorării) și 320 kg ciment în iunie 2008 (după majorare).

În drept, în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 55 Mijloace de probă

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

astfel că, în mod legal, în formularea propriilor concluzii cu privire la starea de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au administrat informațiile transmise de cele trei societăți comerciale și le-au considerat concludente pentru prezentarea situației de fapt.

Referitor la afirmația petentei că „organul de control fiscal nu reține consumuri suplimentare cu privire la alte materii prime (altele decât cimentul), care să fi fost folosite de asemenea în procesul de producție”, aceasta se constată neconformă cu realitatea, din documentele la dosar reținându-se că, chiar dacă nu au tratat detaliat acest aspect, organele de control au menționat și faptul că și cantitatea de aditiv folosită pentru obținerea unui mc de beton a crescut odată cu „folosirea” noilor rețete, utilizate în procesul de producție începând cu luna aprilie 2007, acest aspect, coroborat cu celelalte constatări, conducând la concluzia unei producții neevidențiate.

Astfel, referitor la sesizarea petentei că în loc să interpreteze ca fiind „nedeductibile cheltuielile suplimentare cu materia primă respectivă (ciment), modificându-se baza de impozitare prin scăderea din totalul cheltuielilor deductibile a sumelor respective, pe care se calculau obligații fiscale suplimentare”, organul de control fiscal a considerat că acele cantități suplimentare de ciment au fost folosite „pentru obținerea și valorificarea unor cantități suplimentare de produse betoniere”, se constată că în mod legal organele de control au procedat în acest mod, creșterea consumului de ciment fiind concomitentă cu creșterea necesarului de aditivi, care reprezintă tot o materie primă utilizată în producția de produse betoniere, aprovizionată de la terți și cu trasabilitate ușor de urmărit.

Astfel, având în vedere faptul că:

- cimentul reprezintă principala materie primă utilizată pentru obținerea produselor betoniere, cu o pondere de peste 75% din totalul cheltuielilor cu materiile prime;
- sorturile utilizate pentru obținerea produselor finite sunt obținute, în mare parte, din balast exploatat de către societate din perimetrele proprii de exploatare, astfel că petenta putea să

dispună de sorturi pe care nu le-a înregistrat în evidențele contabile, trasabilitatea acestor produse fiind greu de urmărit și nefiind generatoare de neconcordanțe în declarațiile depuse;

în mod corect organele de control au ales pentru analiză materia primă *cimentul*, a cărui circuit de aprovizionare este ușor de urmărit, și care, fiind un produs achiziționat de la terți societăți comerciale, în cazul în care nu ar fi înregistrat în evidențele contabile, ar genera neconcordanțe în bazele de date ANAF, aspect care nu presupune că celelalte consumuri nu au fost constatate ca modificate cum susține petenta.

În ce privește sesizarea petentei că aspectele, constatările și concluziile din actele de control întocmite de BCCO Alba și AJFP Alba nu mai pot fi reținute, întrucât prin Ordonanțele de clasare emise de organele de urmărire penală, confirmate de instanțele de judecată, s-a arătat că nu poate fi reținută în sarcina contestatarii obținerea și valorificarea de produse betoniere suplimentar față de cele evidențiate în contabilitatea societății, organul de soluționare constată că, așa cum se arată în actele administrativ-fiscale atacate, echipa de control nu și-a bazat constatările pe datele din procesele verbale din 30.03.2012 și 12.06.2012, respectiv pe informațiile din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-Y/22.04.2014, ci a utilizat mijloacele de probă prevăzute de lege și a adoptat soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării deciziei.

Într-adevăr, concluzia reținută de organul de inspecție fiscală este întărită suplimentar și de faptul că, și anterior, în urma verificărilor efectuate de BCCO Alba, au fost constatate diferențe semnificative între cantitățile de produse betoniere înregistrate în softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane Drimbar și cantitățile de produse betoniere înregistrate în contabilitate. Aceste diferențe nu au fost infirmate de organul de urmărire penală, însă acesta a considerat că nu sunt suficiente pentru a proba vinovăția reprezentantului societății, în lipsa altor mijloace de probă. Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Alba din data de 19.01.2016 s-a dispus clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2015 deoarece „*producerea și comercializarea cantități de 12.496 mc beton, rezultată din compararea datelor înregistrate în calculatorul stației de betoane cu cele evidențiate în contabilitate, nu se confirmă și nu este susținută de alte mijloace de probă*” în ordonanța de clasare fiind invocate următoarele aspecte:

- *unitatea de memorare (calculatorul ce a deservit stația de betoane) nu este fiscalizată și nu este supusă fiscalizării, având rolul de a doza cantitativ elementele care compun diversele tipuri de betoane;*

- *cu ocazia inspecției fiscale nu a fost posibilă inventarierea faptică a materiilor prime și a produselor finite;*

- *nu au fost constatate neconcordanțe semnificative între datele declarate de societate și partenerii comerciali în declarațiile informative 394.*

Precizăm că soluția de clasare în ceea ce privește latura penală (dată în lipsa unor elemente care să arate în mod indubitabil vinovăția) nu presupune în mod automat că organul fiscal nu mai are dreptul de a stabili obligații fiscale suplimentare, bazate pe constatări proprii, dovedite prin fapte și documente și nu interzice efectuarea de verificări suplimentare de către organele de control pe latura fiscală.

În fapt, având în vedere toate mijloacele de probă administrate după cum s-a prezentat detaliat atât în Raportul de inspecție fiscală, cât și anterior, în prezenta decizie de soluționare, în urma inspecției fiscale organele de control au constatat că:

- societate a desfășurat activitate de producție și comercializare produse betoniere la stația de betoane Drimbar și a utilizat sorturi obținute din perimetre proprii de exploatare;

- produsele betoniere obținute sunt valorificate atât către societăți comerciale cât și către diverse persoane fizice;
- cimentul reprezintă principala materie primă utilizată pentru obținerea produselor betoniere (peste 75% din totalul cheltuielilor cu materiile prime), iar balastul este exploatat în mare parte de petentă din perimetrele proprii de exploatare, astfel că petenta putea să dispună de sorturi pe care nu le-a înregistrat în evidențele contabile deoarece trasabilitatea produselor era greu de urmărit și nu generează neconcordanțe în declarațiile depuse. Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au ales pentru studiul situației de fapt materia primă *cimentul*, acesta fiind un produs aprovizionat de la tereți, a cărui trasabilitate este ușor de urmărit. De asemenea, chiar dacă nu au tratat detaliat acest aspect, se reține că echipa de control a sesizat că, odată cu creșterea consumului de ciment, societatea a majorat și consumul de aditiv înregistrat pentru obținerea unui mc din fiecare produs betonier;
- societatea a înregistrat începând cu luna aprilie 2007 o majorare semnificativă a consumului de ciment înregistrat pentru obținerea fiecărui mc de produs betonier care a fost înregistrat în evidența contabilă și de gestiune, astfel, fiind determinată, pe parcursul perioadei verificate, o creștere a consumului în cantitate de 1.211.628 kg ciment care nu are corespondent/nu se justifică prin producția de produse betoniere obținute și înregistrate în contabilitate.

Față de cele arătate mai sus se reține că organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevăd că:

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;*
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;”*

coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt

fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

În consecință, în mod legal, ca urmare a analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste cantități suplimentare de ciment descărcate din gestiune în mod nejustificat, au fost utilizate în fapt de către societate pentru obținerea și valorificarea unor cantități suplimentare de produse betoniere și au determinat veniturile aferente, în sumă de X3 lei, pentru care SC X SRL datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și o TVA suplimentară în sumă de X2 lei.

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

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/29.04.2021, cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X2 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/29.04.2021, emisă de A.J.F.P. X, pentru obligațiile suplimentare de plată în sumă de X lei, respectiv cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X1 lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X2 lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul x în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.