



## DECIZIA NR. 10676/26.08.2018

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. X S.R.L. jud. Neamț**

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț  
sub nr. X din 23.04.2018

și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr. X din 02.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X din 27.04.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. 12877 din 02.05.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul social în sat Tarcău, str. X nr. X, comuna Tarcău, județul Neamț, având Cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Neamț sub nr. J X, reprezentată de domnul X, în calitate de administrator.

Având în vedere că societatea are domiciliul fiscal în județul Neamț, competența de soluționare a contestației formulate de aceasta aparține Serviciului Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași.

Prin adresa nr.X/06.06.2018, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași ne comunică faptul că prin Referatul nr.X/ 04.06.2018, directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației formulate de **S.C. X S.R.L., jud. Neamț** către Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul aceleiași direcții regionale.

**S.C. X S.R.L., jud. Neamț** 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-NT X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.1075 F-NT X8, cu privire la **S lei reprezentând impozit pe profit;**

De asemenea, societatea contestă și reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 **cu influențe S la impozit pe profit și TVA, însă cu generarea de accesorii pe acest interval;**

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-NT X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.1075 F-NT X, cu privire la suma de **S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală** pentru anul 2016.

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, emisă de organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Serviciul Fiscal Orășenesc Bicaz cu privire la suma de **S lei, reprezentând:**

S lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – dobânzi de întârziere aferente TVA;

S lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X precum și împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-NT X a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate la data de **15.03.2018** după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în xerocopie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **23.04.2018** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. X din 23.04.2018.

Contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X din 27.03.2018 a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat la data de **02.04.2018** după cum rezultă din confirmarea de primire anexată în xerocopie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la data de **23.04.2018** fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – sub nr. X din 23.04.2018.

**I. S.C. X S.R.L. jud. Neamț 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-NT X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X , F-NT X8, cu privire la S lei reprezentând impozit pe profit;**

**De asemenea, societatea contestă și reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 cu influențe 0 la impozit pe profit și TVA, însă cu generarea de accesorii pe acest interval;**

**- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-NT X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-NT X8, cu privire la suma de S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală;**

**- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.Xdin 27.03.2018, emisă de organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Serviciul Fiscal Orășenesc Bicz cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

**S lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;**

**S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**

**S lei – dobânzi de întârziere aferente TVA;**

**S lei – penalități de întârziere aferente TVA.**

În susținerea contestației petenta aduce următoarele argumente:

*Considerente cu privire la nelegalitatea actelor contestate.*

Societatea susține că nu este de acord cu argumentația organelor de inspecție fiscală cu privire la contractele de exploatare lemnoasă încheiate cu S.C. X S.A.

Astfel, din punct de vedere comercial, prin contractele pentru prestarea de servicii de exploatare încheiate între societate (în calitate de prestator) și S.C. XS.A. (în calitate de beneficiar), părțile au înțeles că prețul serviciilor este determinat pe baza valorii facturate de către societate, având la bază cantitățile de masă lemnoasă exploatată și cantitatea de combustibil în legătură cu serviciul prestat.

Astfel, prețul fiecărei prestații se regăsește în facturile și anexele la acestea emise de societate, înregistrând astfel în evidența sa contabilă valorile înscrise în facturile emise către S.C. XS.A.

În opinia contestatoarei, facturile și anexele la acestea emise de societate, acceptate de S.C. X S.A., demonstrează în mod indubitabil faptul că, din punct de vedere comercial părțile au ales să stabilească prețul prestației prin raportarea la suma determinată și menționată în facturi.

Reglementările legale și jurisprudența instanțelor de judecată cu privire la interpretarea contractului încheiat între părți, confirmă faptul că părțile sunt cele care determină în mod liber efectele contractului pe care îl încheie și această libertate nu are limite decât prescripțiile prohibitive și imperative ale legii.

Așa cum rezultă din Contractul încheiat între societate și S.C. X S.A., părțile s-au înțeles de comun acord că prețul serviciilor este determinat raportat la tarifele standard ale societății care sunt diminuate cu combustibilul pe care societatea îl utilizează în activitatea specifică efectuată pentru S.C. X S.A.

De asemenea, prețul fiecărei prestații se regăsește în facturile și anexele la acestea emise de societate iar aceasta a înregistrat în evidența sa contabilă valorile înscrise în facturile emise către S.C. X S.A.

Prin urmare, analizând contractele, succesiunea acestora și conținutul actelor adiționale precum și facturile emise, se poate aprecia că valoarea serviciilor prestate de societate în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016 pentru S.C. X S.A. este cea stabilită în mod expres, prin acordul părților, așa cum rezultă din conținutul facturilor emise.

*Aspecte de natură fiscală la nivelul tranzacțiilor realizate în baza contractelor pentru prestarea de servicii de exploatare încheiate între societate și S.C. X S.A.*

*Aspecte referitoare la principiul necompensării.*

Organul de inspecție fiscală menționează faptul că, pe baza reglementărilor contabile, societatea, în relația cu S.C. X S.A. nu ar fi trebuit să procedeze la compensarea elementelor de venituri (corespunzătoare consumului de combustibil în prestarea serviciilor către S.C. X S.A.) și cheltuieli (corespunzătoare achiziției combustibilului consumat în prestarea serviciilor către S.C. X S.A.) însă, în opinia contestatoarei, organele de inspecție omit să menționeze că totuși de la acest principiu general se derogă.

Astfel, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede totuși la pct. 48 că pot fi efectuate abateri de la principiul general al necompensării iar abaterile efectuate se prezintă în notele explicative.

Prin urmare, rezultă că este permisă compensarea între elemente de active și datorii și între cele de venituri și cheltuieli în funcție de realitatea economică sau de fondul comercial al tranzacției sau

angajamentului suport, iar astfel de compensări se pot evidenția în notele explicative la situațiile financiare.

Or, organul fiscal nu a analizat dacă societatea a prezentat sau nu în politicile contabile abateri de la principiul contabil general al compensării și, de asemenea, nu a analizat situațiile financiare ale societății.

#### *TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ (TVA).*

Societatea nu este de acord cu valoarea TVA colectată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2012-31.03.2017 în sumă de Slei.

În subsidiar, cu toate că societatea consideră că din punct de vedere juridic valoarea prestării de servicii către S.C. X S.A. reprezintă valorile la care au fost facturate serviciile prestate, valori ce sunt acceptate de S.C. X S.A., ca urmare a verificării inopinate la care a fost supusă și a îndrumării organelor de inspecție fiscală, a procedat la emiterea facturilor pentru valoarea combustibilului utilizat și totodată a solicitat S.C. X S.A. la rândul-i să emită facturi pentru valoarea combustibilului decontat ce a fost utilizat de societate.

Contrar celor menționate de către organele fiscale societatea a îndeplinit sarcina indicată de echipa de inspecție fiscală ca urmare a controlului inopinat desfășurat în perioada 21.03.2017 - 30.03.2017 și a înregistrat în evidența sa contabilă și fiscală facturile emise către S.C. X S.A. și pe cele primite de la S.C. X S.A. și a procedat la rectificarea și regularizarea declarațiilor sale fiscale.

Societatea susține că a procedat la emiterea facturilor și la declararea facturilor emise de către S.C. X S.A. aferente combustibilului utilizat /decontat, deoarece organele de inspecție fiscală consideră că între societate și S.C. X S.A. a avut loc o livrare de bunuri, atât timp cât societatea a dispus de carburanți ca și proprietar, în sensul că aceștia au fost consumați pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări de servicii.

În fapt, prevederile referitoare la interpretarea principiilor de TVA rezultate din Directiva 112/2006, aduse în discuție în cadrul Punctului de vedere înaintat către autoritățile fiscale urmăreau a clarifica aspecte privind momentul în care condițiile de fond și de formă necesare pentru nașterea dreptului de deducere au fost îndeplinite, respectiv aspecte privind momentul în care dreptul de deducere, odată născut, a putut fi exercitat la o dată ulterioară.

Astfel, în conformitate cu prevederile articolului 167 din Directiva de TVA dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

Pe baza articolului 168 din Directiva de TVA, rezultă că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul

Exemplarul 1/5

membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, "(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauza pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fie livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fie prestate de o altă persoană impozabilă;"

De asemenea, potrivit art. 178 din Directiva de TVA, pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții: "(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6".

Cu privire la aplicarea principiilor de TVA referitoare la dreptul de deducere, conform principiilor izvorâte din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene rezultă că o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în aceeași măsură în care intenția sa de a desfășura o activitate economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate să fie utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Societatea precizează faptul că, în cauză, nici autoritățile fiscale nu au ridicat problema unei practici abuzive, iar în lipsa unei practici abuzive, dreptul de deducere al TVA la nivelul carburantului ce a fost achiziționat și necesar punerii în funcțiune a mașinilor și utilajelor utilizate în activitatea de exploatare de către S.C. X S.R.L. trebuie să rămână dobândit și nu poate fi amânat.

Petenta susține faptul că, în aceste condiții, achiziția carburantului a fost efectuată pentru nevoile și în vederea activităților taxabile cu TVA ale societății, întrucât acestea și-au găsit cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de S.C. X S.R.L. (prestarea serviciilor de exploatare masă lemnoasă pentru S.C. X S.A.), astfel că operațiunile menționate au, prin urmare, legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile cu TVA ale S.C. X S.R.L.

Astfel, nașterea dreptului de deducere a TVA este condiționată de o serie de condiții de formă și de fond, după cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Astfel, pe de o parte, cel interesat trebuie să fie o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Din perspectiva condiției de formă, societatea susține că îndeplinește această primă condiție, întrucât este înregistrată în scopuri de TVA.

Din perspectiva fondului, acordarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu achizițiile efectuate este condiționată în primă instanță de existența unei legături directe între o operațiune în amonte și o operațiune în aval.

Așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, este evident faptul că, prin activitatea sa, S.C. X S.R.L. desfășoară activități economice și este, astfel, o persoană impozabilă.

Societatea a realizat în perioada verificată venituri din prestări de servicii din activitatea de exploatare forestieră și vânzarea de produse finite - masă lemnoasă (i.e. bușteni), activitate care este taxabilă din punct de vedere a TVA.

În mod evident, existența serviciilor prestate și necesitatea privind achiziția carburantului necesar punerii în funcțiune a mașinilor și utilajelor utilizate în activitatea de exploatare de către S.C. X S.R.L. nu poate fi pusă în discuție și mai mult nu este contestată nici în cadrul inspecției fiscale. Mai mult, în cazul carburantului utilizat de către S.C. X S.R.L., nu s-a pus problema că acesta să fie folosit pentru activități care nu dau drept de deducere, având intenția clară de a-l folosi în scopul operațiunilor sale taxabile. Aceasta intenție a fost dovedită prin întocmirea diverselor situații cu alimentările de carburanți în evidențele societății și emiterea de facturi cu TVA către S.C. XS.A. pentru serviciile de exploatare lemnoasă.

Din cele prezentate mai sus, se poate trage concluzia ca au fost respectate condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA, pe care societatea și-l poate exercita imediat și integral pentru toate achizițiile efectuate în cadrul activității sale.

Prin urmare, în acord cu principiile rezultate din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și a Directivei 112/2006 și, de asemenea, în baza legislației fiscale de TVA din România, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității TVA iar taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea realizată de furnizor/prestator.

În ceea ce privește momentul exigibilității TVA aferentă facturilor emise ulterior de S.C. X S.A. în legătură cu bunurile livrate către S.C. X S.R.L. care determină momentul la care a luat naștere dreptul de deducere exercitat de S.C. X S.R.L. prin includerea în decontul de TVA aferent perioadei în care ia naștere exigibilitatea operațiunii, societatea precizează că pentru acestea exigibilitatea a intervenit la data livrării de bunuri.

Prin urmare, TVA aferentă facturilor primite de la S.C. XS.A. pentru bunurile livrate este deductibilă, în baza art. 145 din vechiul Cod Fiscal, respectiv art. 298 din Codul fiscal în vigoare începând cu anul 2016, care prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, atât timp cât achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile și își

poate exercita dreptul de deducere a TVA prin decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care a luat naștere acest drept.

Având în vedere că societatea și S.C. X S.A. au constatat că anumite informații din facturile inițiale emise în legătură cu contravaloarea carburanților consumați în data de 27.04.2017, care sunt obligatorii potrivit art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, au fost omise sau înscrise eronat dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau TVA aferentă operațiunilor, au procedat la corectarea facturilor inițiale în conformitate cu prevederi din Codul fiscal și Normele metodologice în anul 2018.

În consecință, din modul de redactare, scopul și obiectivul prevederilor Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare coroborate cu prevederile relevante din Directiva de TVA precum și luarea în considerare a principiului neutralității, rezultă că nașterea unui drept de deducere a valorii TVA nu poate fi efectuată în altă perioadă fiscală de TVA decât în luna calendaristică (perioada fiscală de TVA) în care a avut loc livrarea bunurilor/prestarea serviciilor întrucât taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea realizată de furnizor/prestator.

Astfel, în concordanță cu concluzia mai sus menționată, dreptul la deducerea a TVA aferentă combustibilului pentru care S.C. X S.A. a emis facturi a luat naștere la nivelul societății în perioada calendaristică ianuarie 2012 - decembrie 2016, și a putut fi exercitat prin decontul de TVA al perioadei fiscale în care societatea a primit facturile corespunzătoare care menționează valoarea TVA de plată.

Petenta susține că, întrucât nivelul de TVA suplimentar care ar fi colectată de societate ca urmare a îndrumării organelor de inspecție fiscală este la același cu nivelul de TVA deductibilă facturată de S.C. X S.A. și de asemenea, întrucât exigibilitatea TVA colectată aferentă facturilor emise de societate se naște la același moment cu TVA deductibilă din facturile emise de S.C. X S.A. (în același quantum și în aceeași perioadă fiscală de TVA) nu rezultă nicio obligație suplimentară de plată de TVA și implicit nici accesorii la TVA de plată la nivelul societății.

Petenta susține că, în situația în care s-ar considera că dreptul de deducere ia naștere numai pentru perioada în care a avut loc rectificarea impusă de către autorități, iar nu pentru perioada în care intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea realizată de furnizor/prestator, precum în speța de față, acest fapt ar fi contrar principiului potrivit căruia acest drept de deducere are un caracter imediat. Acest aspect a fost evidențiat deja în jurisprudența anterioară a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în care aceasta a precizat în mod explicit faptul că dreptul de deducere imediată a TVA se întemeiază pe supoziția că persoanele impozabile nu vor face plăți și nici nu vor deduce TVA înainte să fi primit o factură sau un alt document care poate fi luat în considerare drept factură și că, înainte de

Exemplarul 1/5



achitarea taxei, nu se va porni de la premisa că o operațiune se supune TVA. În plus, este de menționat că bugetul de stat nu suferă nicio pierdere fiscală, veniturile fiscale rămânând, aceleași.

Mai susține contestatoarea faptul că întrucât societatea nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare în contul TVA, în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii la diferența de TVA stabilită eronat de plată de organele de inspecție fiscală societății.

Societatea nu este de acord cu impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2015 în suma de S RON (impozit pe profit stabilit suplimentar la nivelul anului 2012 în sumă de S RON; impozit pe profit stabilit suplimentar la nivelul anului 2013 în sumă de S RON; impozit pe profit stabilit suplimentar la nivelul anului 2014 în sumă de S RON; impozit pe profit stabilit suplimentar la nivelul anului 2015 în sumă de S RON).

Petenta susține faptul că, pe baza facturilor nr. X - X, emise în data de 27.04.2017, reprezentând „*diferența prestări servicii de exploatare în perioada ianuarie 2012 - decembrie 201*”, societatea a înregistrat, pe de o parte, în contul 704 „*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*” valoarea integrală a costului cu combustibilul utilizat și pe de cealaltă parte, conform facturilor nr. X - X întocmite la aceeași dată de către S.C. X S.R.L. și reprezentând „*recuperare combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015*”, a înregistrat în același quantum, pe contul de cheltuieli de exploatare, contravaloarea acestui combustibil.

Societatea consideră că organele fiscale au decis în mod nejustificat să impună societății plata unor sume suplimentare din punct de vedere al impozitului pe profit, considerând că aceste cheltuieli cu carburanții se recunosc doar la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit rectificativă (formular 101) completată pentru anii fiscali 2012 -2015.

Conform autorităților fiscale, costurile cu carburanții se justifică doar pe baza facturilor nr. X-X din data de 27.04.2017 întocmite de S.C. X S.R.L. și reprezentând „*recuperare combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015*”. Acestea nu sunt luate în calcul la stabilirea profitului impozabil al trimestrelor I-III din fiecare an, deoarece societatea nu ar deține alte documente justificative care să fie datate cu perioada respectivă, ci doar facturile emise în data de 27.04.2017 de către S.C. X S.A. care au condus la întocmirea unei declarații 101 rectificativă pentru fiecare an fiscal supus verificării.

Petenta consideră nefondată concluzia inspectorilor fiscali, argumentația sa bazându-se pe prevederile privind completarea Declarației 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat și a Declarației rectificativă.

În opinia contestatoarei, coroborând reglementările legale privind modalitatea de declarare și de plată a impozitului pe profit, rezultă că, atâta timp cât diferența de valoare a venitului serviciilor executate în beneficiul S.C. X S.A. cât și costul cu combustibilul utilizat de societate decontat și facturat de S.C. X S.A. stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală au aceleași valori și se recunosc în aceeași perioadă fiscală, nu se poate pune în discuție o bază impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit la nivelul trimestrelor I - III și implicit nu generează obligații accesorii (dobânzi și penalități de întârziere) la nivelul impozitului pe profit datorat de societate la nivelul trimestrelor I-III aferente anilor 2012 - 2015.

De asemenea, trebuie subliniat faptul că, în conformitate cu regulile fiscale generale în materie de impozit pe profit, orice cheltuială efectuată de contribuabil este deductibilă dacă a fost efectuată în relația cu obținerea de venituri impozabile (conform prevederilor aplicabile până la 31 decembrie 2015) sau a fost efectuată în legătură cu activitatea sa economică (conform legislație fiscale actuale). Însă pentru a beneficia de dreptul de deductibilitate a cheltuielilor contribuabilul trebuie să aibă documente suport prin care se poate proba faptul că aceste cheltuieli au legătură cu obținerea de venituri impozabile.

În ceea ce privește, prima condiție de deductibilitate a cheltuielilor cu carburantul se poate susține faptul că acesta a fost utilizat de S.C. X S.R.L. atât pentru obținerea de venituri impozabile cât și în legătură cu activitatea sa economică. Mai exact, carburantul a fost folosit pentru utilajele și mașinile folosite în legătură cu prestarea serviciilor de exploatare masă lemnoasă către S.C. X S.A., iar acest aspect nu a fost negat de către autoritățile fiscale.

Petenta susține că, făcând însă aplicarea textelor de lege invocate, la starea de fapt din prezenta contestație, rezultă că Decizia de impunere emisă de organul de inspecție fiscală nu cuprinde o motivare reală și efectivă a stării de fapt fiscale care a determinat în mod efectiv stabilirea în sarcina societății a unor obligații suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe profit.

În subsidiar, petenta susține că, întrucât societatea nu datorează sumele reprezentând obligații bugetare suplimentare în contul impozitului pe profit, în baza principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii la diferența de impozit pe profit stabilită eronat de plată de organele de inspecție fiscală.

*Aspecte cu privire la ajustările efectuate urmare a analizei dosarului preturilor de transfer.*

Societatea își exprimă dezacordul în ceea ce privește ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, se observă că, deși organele fiscale au menționat principiile relevante O.C.D.E., totuși la determinarea preturilor de transfer nu le-au respectat atunci când au recalculat indicatorii de profitabilitate (RRV) ai societății.

Petenta consideră că modul de calcul al indicatorului de profitabilitate „*marja netă*” al societății este eronat determinat, ceea ce conduce la supradimensionarea ajustării de prețuri de transfer realizată de organele de control.

Conceptul de marjă este acela care ia în calcul veniturile obținute în legătură cu o activitate, tranzacție, operațiune și cheltuielile intervenite în legătură cu acea activitate, tranzacție, operațiune, marja reprezentând diferența dintre aceste venituri și aceste cheltuieli.

De asemenea, petenta consideră că procedura urmată de către organele de inspecție fiscală în vederea ajustării la cuarțila mediană nu este în concordanță cu prevederile legislative în vigoare aferente perioadei controlate.

Astfel, deși organele de inspecție indică deficiente ale metodei, acestea nu emit nicio solicitare referitoare la ce fel de informații au nevoie a fi explicate și nici nu comunică cu contribuabilul pe parcursul inspecției referitor la deficiențele semnalate, rezumându-se la a include direct în Raportul de inspecție fiscală faptul că analiza făcută este deficitară.

Pe această cale, societatea atrage atenția asupra rolului activ pe care autoritățile fiscale sunt obligate să-l aibă, în sensul îndrumării active a contribuabililor de a avea un comportament fiscal aferent, pe baza datelor, informațiilor și evidențelor pe care le deține autoritatea fiscală.

Astfel, organele de control nu și-au îndeplinit acest rol activ și de îndrumare pe care Codul de procedură fiscală îl prevede, și nu a venit în timp real pe parcursul controlului să îndrume contribuabilul să furnizeze informațiile sau detaliile de care societatea dispunea organele de inspecție concluzionează că analiza efectuată este deficitară.

#### *Aspecte de formă - Impozit pe profit și TVA.*

Petenta susține faptul că, din analiza temeiurilor de drept invocate de către organul de inspecție fiscală ca fiind nerespectate de societate, rezultă în mod evident că la stabilirea obligației suplimentare de impozit pe profit, organele de inspecție fiscală se întemeiază pe o interpretare și aplicare care are mai degrabă un caracter formal și nu unul efectiv, având în vedere că toate cheltuielile înregistrate cu combustibilul folosit în activitatea de exploatare au fost utilizate astfel cum societatea a documentat și probat (situații de consum, contractele încheiate cu S.C. XS.A.) și anume în scopul desfășurării activității sale economice și pentru obținerea de venituri impozabile (livrările de bunuri) prezentând documente justificative în acest sens.

Petenta consideră că motivul de drept în baza căruia a fost stabilit TVA suplimentar de plată nu este de asemenea aplicabil situației analizate, întrucât dreptul la deducerea a TVA aferentă combustibilului pentru care S.C. X S.A. a emis facturi a luat naștere la nivelul societății în perioada calendaristică ianuarie 2012 - decembrie 2016 și a putut fi exercitat prin decontul de TVA al perioadei fiscale în care societatea a primit facturile corespunzătoare care menționează valoarea TVA de plată. Prin urmare, nivelul de TVA suplimentar colectată de societate ca urmare a îndrumării organelor de inspecție fiscală este la același cu nivelul de TVA deductibilă facturată de S.C. X S.A. și

de asemenea, întrucât exigibilitatea TVA colectată aferentă facturilor emise de societate se naște la același moment cu TVA deductibilă din facturile emise de S.C. XS.A. nu rezultă nicio obligație suplimentară de plată de TVA și implicit nici accesorii la TVA de plată la nivelul societății.

Petenta precizează faptul că, organul fiscal prezintă motive/concluzii în fapt de ordin pur formal și nu substanțial, fapt care echivalează cu o lipsă a motivării deciziei de impunere ce face obiectul prezentei contestații.

Redactarea deciziei de impunere cu nerespectarea cerinței de motivare constituie o încălcare a unui principiu elementar al impunerii, respectiv, cel al certitudinii impunerii care presupune că mărimea impozitelor datorate de fiecare persoana sa fie certă și nu arbitrară, iar termenele, modalitatea și locul de plată sa fie stabilite fără echivoc, pentru a fi cunoscute și respectate de fiecare plătitor.

Astfel, prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrativ fiscal, organul fiscal a produs o vătămarea a societății, care constă în reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, cu consecința încălcării drepturilor societății constând în impunerea unor obligații suplimentare de plată în contextul în care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe aspecte nereale, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestate și exonerarea societății la plata obligațiilor suplimentare și a accesoriilor acestora.

Contestatoarea susține că, în conformitate cu prevederile din Codul de procedură fiscală, rezultă că decizia de impunere trebuie să răspundă unor exigente, respectiv unor cerințe de formă generale și speciale, printre care și cerința privitoare la indicarea motivelor de fapt care au constituit fundamentul emiterii acesteia.

În concluzie petenta susține că aprecierile organelor de inspecție fiscală se bazează pe o motivare imprecisă, lacunară și insuficientă, deformează și interpretează în mod greșit documentele analizate denaturând realitatea prin interpretarea și aplicarea eronată a normelor în materie fiscală.

*Accesorii aferente impozitului pe profit și TVA.*

Exemplarul 1/5

Page 12 of 108

Din analiza Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X, rezultă ca aceasta cuprinde precizări cu privire la posibilitatea de a fi contestată, cu privire la termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, elemente prevăzute la art. 46 alin. (2) lit. i) din Codul de procedură fiscală.

Dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA și impozitului pe profit stabilite în sarcina societății sunt, în principal, aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale prin Decizia de impunere nr. F-NT X așa cum rezultă din actul administrativ fiscal înscris în coloana „*Documentul prin care s-a individualizat suma de plata*” din Anexa la Decizia nr.X din 27.03.2018.

Societatea contestă în parte bazele suplimentare și implicit obligațiile fiscale de impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-NT X așa cum a prezentat mai sus.

În drept, întrucât accesoriile contestate sunt calculate la diferențele de obligații fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-NT X ce sunt contestate de societate, aceasta consideră că în măsura în care nu datorează sumele reprezentând obligații fiscale bugetare suplimentare în contul impozitului pe profit și TVA, în baza principiului de drept **“accesorium sequitur principale”** nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale contestate.

În conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din vechiul *Cod de procedură fiscală* și art. 173 alin. (1) din noul Cod de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015 pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Prin urmare, rezultă că numai în situația în care nu se achită la scadență obligațiile fiscale principale de plată, debitorii datorează accesorii; întrucât societatea consideră, așa cum rezultă din motivele de fapt și de drept prezentate în prezenta contestație împotriva Decizia de impunere nr. F-NT X că nu datorează către bugetul general consolidat obligația fiscală principală de impozit pe profit și TVA, nu există un temei legal pentru calculul dobânzilor în sumă de S lei și a penalităților de întârziere în sumă de S lei la nivelul impozitului pe profit și TVA.

Așadar, în baza temeiurilor legale menționate și a argumentelor prezentate petenta consideră că:

- în respectarea principiului neutralității și al proporționalității de TVA, acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA în legătură cu facturile emise de S.C. X S.A. se naște la momentul exigibilității TVA, respectiv la data realizării operațiunii de livrare a combustibilului de la S.C. X S.A. la

Exemplarul 1/5

societate care corespunde cu data exigibilității de TVA la nivelul operațiunilor facturate de societate către S.C. X S.A.;

- dreptul de deducere a cheltuielilor la nivelul achizițiilor efectuate de societatea de la S.C. X S.A., așa cum sunt prezentate mai sus, intervine în fiecare perioadă fiscală de impozit pe profit conform momentului livrării carburantului de la S.C. X S.A. la societate;

- nu se justifică măsura organului de inspecție fiscală de depunere a declarațiilor rectificative (formularul 710) privind impozitul pe profit aferente anilor 2012-2015 la Declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat (formularul 100) pe trimestrele I-III pe perioada 2012 -2015;

- nu este justificată decizia organului de inspecție fiscală de ajustare efectuată urmare a analizei dosarului preturilor de transfer.

În concluzie societatea susține că trebuie să fie exonerată de la plata obligațiilor fiscale suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală și a accesoriilor (dobânzi și penalități de întârziere) la nivelul TVA și al impozitului pe profit în legătură cu aspectele menționate mai sus.

**II. A. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, urmare a verificării efectuate la S.C. X S.R.L. jud. Neamț, în ceea ce privește impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și TVA pentru perioada 01.01.2012-31.05.2017 au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. X în baza căruia au emis:**

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, prin care au stabilit în sarcina societății suma de S lei reprezentând: S lei – impozit pe profit și S lei – TVA;

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-NT X, cu privire la suma de S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul 2016.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reîncadrat veniturile și cheltuielile pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015, cu influențe S la impozitul pe profit și TVA dar cu generarea de accesorii pe acest interval.

În perioada verificată societatea contestatoare a realizat în principal venituri din prestări servicii - exploatare forestieră și vânzarea de produse finite - masă lemnoasă, respectiv bușteni.

#### **Cu privire la impozitul pe profit.**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, s-a stabilit în sarcina societății o diferență de impozit pe profit în sumă de S lei, determinată astfel:

Exemplarul 1/5

S lei, diferență stabilită suplimentar;

(-) S lei diferență acordată în favoarea societății și pierdere fiscală declarată de societate.

Din impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de S lei, S.C. X S.R.L. jud. Neamț, contestă suma de S lei, rămânând astfel, necontestată:

- diferența stabilită în plus în cuantum de S lei;
- diferența acordată în favoarea societății în sumă de (-) S lei;

Situația pe perioada verificată se prezintă astfel:

**La data de 31.12.2012**

Pentru anul fiscal 2012 societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit inițială în data de 25.03.2013 și ulterior trei declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2012, rectificativă, depusă la organul fiscal în data de 30.05.2014 societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar -S lei;

profit impozabil S lei

impozit pe profit cu cota de 16% - S lei, impozit care a fost declarat prin Declarația 100 pentru trimestrul I 2012 și achitat.

La inspecția fiscală s-a constatat că profitului impozabil de S lei îi corespunde un impozit de S lei. ( $S \times 16\% = S$  lei).

În data de 14.04.2017, societatea depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2012 rectificativă, în care declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar -S lei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% -S lei, impozit care a fost declarat în cursul anului prin Declarația 100.

Conform fișei contribuabilului, impozitul pe profit declarat este de S lei.

Diferența declarată în plus la venituri de S lei (S lei venituri realizate în perioada 01.01.2012-30.09.2012 + S lei venituri realizate în trimestrul IV 2012), reprezintă venituri realizate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. X S.A., beneficiar cu care are relații de afiliere, determinate de organele de inspecție fiscală la controlul inopinat desfășurat în perioada 21.03.2017- 30.03.2017 care a avut ca obiectiv soluționarea adresei Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași transmisă prin post electronică în data de 20.02.2017 înregistrată la

Exemplarul 1/5

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. X prin care se solicită determinarea riscului fiscal asociat preturilor de transfer pentru perioada 2012-2016.

În urma controlului inopinat s-a încheiat în data de 03.04.2017 Procesul verbal care a fost semnat de reprezentanții legali ai societății și înregistrat în Registrul unic de control la nr. X, Proces verbal care a fost înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. X.

La actuala inspecție fiscală societatea contestatoare a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației privind impozitul pe profit anul 2012 rectificativă din 14.04.2017 - pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferență prestări servicii exploatare în perioada ianuarie 2012 – decembrie 2012”, la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusă”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat” și pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. XS.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2012”.

Factura are anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus” și este înregistrată în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „Furnizori”.

În perioada ianuarie-decembrie 2012 S.C. X S.R.L C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. X S.A C.U.I.X constând în exploatare masă lemnoasă pe picior potrivit Contractului de prestări servicii nr.X/17.01.2012.

În Contract se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin Actul adițional nr. 1 la contract se stipulează ca "valoarea prestării de servicii de exploatare masă lemnoasă se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar”.

La data facturării valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în Actul adițional la contract.

Organele de inspecție fiscală exemplifică cu factura nr.X/31.01.2012 la care sunt anexate următoarele documente justificative:

- situația întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C.X S.A. privind lucrările efectuate de S.C. X S.R.L pe partizi în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexe la contract și valoarea prestării;

- situația cu alimentările de carburanți (întocmita valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A.

În factura menționată mai sus sunt evidențiate:

- venituri din prestări servicii în sumă de Slei;



- valoarea carburantului pus la dispoziție de S.C. XS.A. în sumă de S lei, cu semnul minus;

- o valoare netă de S lei, care a fost înregistrată în contul 704 „venituri din prestări servicii”.

În perioada următoare, facturile au fost emise fie ca factură menționată mai sus fie prin facturarea valorii nete a prestării de servicii, calculată pe documentul anexă la factura, astfel: c/val servicii prestate - c/val carburantului pus la dispoziție de S.C X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri a fiecărui an iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. X S.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. X S.A, note de intrare - recepție în gestiunea S.C. X S.R.L. și consumul, respectiv bonuri de consum, fișa limită consum carburanți.

Coroborând reglementările legale pentru TVA (baza impozabilă stabilită suplimentar la impozitul pe profit a generat TVA colectată suplimentar) și impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală, concluzionează:

- din documentele prezentate de societate rezultă că a avut loc o livrare de bunuri între S.C. X S.A. și S.C. X S.R.L. atâta timp cât S.C. X S.R.L. a dispus de carburanți ca un proprietar, în sensul că au fost consumați pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii, iar S.C. X S.A. la momentul achiziționării carburanților cunoștea destinația acestora, respectiv că sunt și în beneficiul altei persoane, respectiv S.C. X S.R.L., conform celor stipulate în contractul încheiat cu aceasta;

- în aceste condiții, S.C. X S.A. avea obligația refacturării carburantului achiziționat și pus la dispoziția prestatorului având ca documente justificative factura de intrare de la furnizorul de carburanți și situația cu alimentările de carburanți făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L la pompa S.C. XS.A.

- S.C. X S.R.L. trebuia să înregistreze în contul 704 „Venituri din servicii prestate” valoarea integrală a veniturilor realizate conform situației întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C. X S.A. privind lucrările efectuate de S.C. X S.R.L pe partizi în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexele la contract și valoarea prestării;

- pentru contravaloarea carburanților consumați trebuia să solicite factura de la S.C. X S.A. în baza situației cu alimentările de carburanți (întocmită valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. X S.A și să înregistreze pe cheltuieli de exploatare contravaloarea acestora în baza documentelor justificative de consum - bonuri de consum, fișa limită de consum.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2012 rectificativă, depusă în data de 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2012-31.12.2012 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat impozit suplimentar deoarece sunt în același cuantum, respectiv de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit anul 2012, cod 101 rectificativă, respectiv 25.03.2013 având la bază factura emisă de S.C. X S.A. în data de 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul tr.I-tr.III 2012, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101 rectificativă pentru anul 2012; societatea nu a depus Declarația 100 rectificativă pentru perioada trim.I-III. 2012;

Impozitul pe profit de plată stabilit suplimentar pentru intervalul 25.04.2012 (termen scadent pentru trim.I) - 25.03.2014 (termen scadent pentru trim.IV) generează accesorii.

Profitul impozabil determinat de societate la 31.12.2012 de S lei s-a diminuat cu suma de S lei, reprezentând impozit pe salarii și contribuții sociale datorate de angajator și salariați pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 la bugetul asigurărilor sociale de stat stabilite în urma inspecției fiscale care s-a desfășurat în perioada 03.06.2015 -29.06.2015, constatările fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F-NT X în data de 30/06/2015.

La inspecția fiscală sumele stabilite suplimentar pentru perioada 2012-2014 au fost repuse pe cheltuieli de exploatare la perioada care se referă.

Profitul impozabil determinat de societate la **31.12.2012** de S lei s-a majorat cu suma de S lei, reprezentând venituri ajustate urmare a analizării dosarului preturilor de transfer, din care:

- S lei, venituri din prestări servicii către S.C. X S.A.;
- S lei, venituri din vânzare de bunuri (masă lemnoasă) către S.C. X .A.;

La 31.12.2012 s-a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, calculat astfel:

- S lei la o bază de impozitare suplimentară de S lei (S lei, venituri ajustate urmare a analizării dosarului preturilor de transfer-S lei, cheltuieli cu personalul contabilizate în anul 2015 și repuse la inspecția fiscală la perioada care se referă, contestat.

- (-) S lei, impozit pe profit calculat și declarat în plus conform Declarației 101 rectificativă pentru anul 2012, necontestat.

### **La data de 31.12.2013**

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2013 depusă la organul fiscal în data de 25.03.2014 societatea contestatoare declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar (-) S lei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% S lei, impozit care a fost declarat prin Declarația 100 și achitat.

În data de 14.04.2017 depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2013 rectificativă, în care societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar (-) S lei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% S lei.

Diferența declarată în plus la venituri de S lei (S lei, venituri realizate în perioada 01.01.2013-30.09.2013 + S lei, venituri realizate în trimestrul .IV 2013) reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. X S.A., beneficiar cu care are relații de afiliere, determinate de organele de inspecție fiscală la controlul inopinat desfășurat în perioada 21.03.2017- 30.03.2017, materializat prin Procesul verbal nr. X.

La prezenta inspecție fiscală societatea contestatoare a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației 101 rectificativă din 14.04.2017, pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare în perioada ian 2013-dec 2013”, la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusă”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „Clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat” și pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. X S.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2013-decembrie 2013”, factură la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrată în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „Furnizori” .

În perioada ianuarie-decembrie 2013 S.C. X S.R.L C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. XS.A CUI X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior în baza Contractului de prestări servicii nr.X /06.02.2013 în care se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin Actul

Exemplarul 1/5

adițional nr. 1 la contract se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masa lemnoasa se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar " .

La data facturării valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actul adițional la contract.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri cu suma de S lei, iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. X S.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune/consumul, respectiv facturi emise de S.C. X S.A., note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L., bonuri de consum, fișă limită consum carburanți,

Concluziile constatărilor organelor de inspecție fiscală sunt prezentate la anul 2012.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2013 rectificativă, din 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2013-31.12.2013 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat bază impozabilă suplimentară deoarece sunt în același cuantum, respectiv de S lei.

Cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru „Declarația privind impozitul pe profit anul 2013, cod 101 rectificativă, respectiv 25.03.2014, având la bază factura emisă de S.C. XS.A. în data de 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-tr.III 2013, urmare a depunerii de către societate a declarației 101 rectificativă pentru anul 2013.

Societatea nu a depus Declarația 100 rectificativă pentru perioada trim.I-trim.III 2013.

Profitul impozabil determinat de societate la 31.12.2013 de S lei s-a diminuat cu suma de S lei, reprezentând impozit pe salarii și contribuții sociale datorate de angajator și salariați pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 la bugetul asigurărilor sociale de stat stabilite prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. F-NT X din data de 30/06/2015.

Profitul impozabil determinat de societate la 31.12.2013 de S lei s-a majorat cu suma de S lei, reprezentând venituri din prestări servicii către S.C. X S.A. ajustate urmare a analizării dosarului preturilor de transfer.

La 31.12.2013 s-a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, calculat la o bază de impozitare suplimentară de S lei, astfel:

S lei, venituri ajustate urmare analizării dosarului preturilor de transfer, contestat;

(-) S lei, cheltuieli cu personalul contabilizate în anul 2015 și repuse la inspecția fiscală la perioada care se referă, necontestat.

### **La data de 31.12.2014**

Pentru anul fiscal 2014 societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit 101 inițială în data de 25.03.2015 și ulterior două declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2014, rectificativă, depusă la organul fiscal în data de 02.06.2015, societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare (-) S lei;  
rezultat financiar (-) S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

În data de 14.04.2017 societatea contestatoare depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2014, rectificativă în care declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare (-) S lei;  
rezultat financiar (-) S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

Diferența declarată în plus la venituri și cheltuieli de exploatare de S lei (S lei venituri realizate în perioada 01.01.2014-30.09.2014 + S lei venituri realizate în trim.IV 2014), reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. X S.A.

La prezenta inspecție fiscală societatea a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației 101 rectificativă din 14.04.2017, pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare in perioada ian - dec 2014”, la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusa”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „Clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat” și pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. X S.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat in perioada ianuarie -decembrie 2014”, factură la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrată în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „Furnizori”.

În perioada ianuarie-decembrie 2014 S.C. X S.R.L C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. X S.A C.U.I. X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior în baza Contractului de prestări servicii nr.X /29.01.2014 în care se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin Actul adițional nr.1 la contract se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masa lemnoasa se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar" .

La data facturării valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actul adițional la contract.

Prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri cu suma de S lei, iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. XS.A, note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L., consumul respectiv bonuri de consum, fișa limită consum carburanți.

Concluziile constatărilor organelor de inspecție fiscală sunt prezentate la anul 2012.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2014 rectificativă, din 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2014-31.12.2014 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat bază impozabilă suplimentară deoarece sunt în același quantum, respectiv de S lei.

Cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit anul 2014, cod 101 rectificativă, respectiv 25.03.2015, având la baza factura emisă de S.C. XS.A. în data de 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-III 2014, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101 rectificativă pentru anul 2014.

Pierderea fiscală determinată de societate la 31.12.2014 de S lei, s-a majorat cu suma de S lei, reprezentând impozit pe salarii și contribuții sociale datorate de angajator și salariați pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 la bugetul asigurărilor sociale de stat stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-NT X din data de 30/06/2015.

De asemenea, pierderea fiscală determinată de societate la 31.12.2014 de S s-a diminuat cu suma de S lei, reprezentând venituri din prestări servicii către S.C. X S.A. ajustate urmare analizării dosarului preturilor de transfer.

La 31.12.2014 s-a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **Slei**, calculat astfel:

S lei, calculat la o bază de impozitare suplimentară de S, reprezentând venituri ajustate urmare analizării dosarului preturilor de transfer, contestat;

S lei, calculat la o bază de impozitare suplimentară de S lei, sumă cu care au fost diminuate veniturile realizate din prestări servicii conform situație anexă la factura nr. X/28.02.2014, reprezentând prejudiciu Secu, necontestat;

(-) S lei, calculat la o bază impozabilă de S lei, cheltuieli cu personalul contabilizate în anul 2015 și repuse la inspecția fiscală la 2014, necontestat;

(-) S lei, calculat la o bază impozabilă de S lei, reprezentând pierdere fiscală determinată de societate și anulată la inspecția fiscală, urmare a repunerii veniturilor stabilite suplimentar, necontestat.

### **La data de 31.12.2015**

Pentru anul fiscal 2015 societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit inițială în data de 25.03.2016 și ulterior două declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2015 rectificativă, depusă la organul fiscal în data de 31.05.2016, societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare (-)S lei;  
rezultat financiar (-)S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

În data de 14.04.2017 depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2015 rectificativă în care declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare - S lei;  
rezultat financiar -S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

Diferența declarată în plus la venituri din exploatare de S lei (S lei venituri realizate în perioada 01.01.2015-30.09.2015 +S lei venituri realizate în trim.IV 2015), reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. XS.A., beneficiar cu care are relații de afiliere, determinate de organele de inspecție fiscală la controlul inopinat desfășurat în perioada 21.03.2017 - 30.03.2017, materializat prin Procesul verbal nr. X/11.04.2017.

La prezenta inspecție fiscală societatea a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației 101 rectificativă depusă în data de 14.04.2017, pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. X S.A. pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare in perioada ian-dec 2015”, la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusa”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat” și pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. X S.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat in perioada ianuarie - decembrie 2015”, factură la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrată în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „clienți”.

În perioada ianuarie-decembrie 2015 S.C. X S.R.L C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. X S.A. C.U.I. X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior în baza Contractelor de prestări servicii nr. X/05.01.2015 și nr. X/15.10.2015 în care se menționează tariful pe m.c. exploatat, iar prin Actul adițional nr.1 la contract se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masa lemnoasa se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar " .

La data facturării, valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actul adițional la contract.

Prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri cu suma de Sleii, iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. XS.A. note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L. și consumul respectiv bonuri de consum, fișa limită consum carburanți.

Concluziile constatărilor organelor de inspecție fiscală sunt prezentate la anul 2012.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2015, rectificativă, din 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2015-31.12.2015 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat bază impozabilă suplimentară deoarece sunt în același cuantum, respectiv de Sleii.

La prezenta inspecție fiscală veniturile realizate și necontabilizate au fost repuse la perioada când au fost realizate, iar cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit anul 2015, rectificativă, respectiv 25.03.2016 având la bază factura emisă de S.C. XS.A. în 27.04.2017.



Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-trim.III 2015, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101 rectificativă pentru anul 2015.

Societatea nu a depus Declarația 100 rectificativă pentru perioada trim.I-III 2015.

Pierdere fiscală determinată de societate la 31.12.2015 de Slei s-a diminuat cu suma de:

- S lei, reprezentând impozit pe salarii și contribuții sociale datorate de angajator și salariați pentru perioada 01.01.2010 -31.12.2014 la bugetul asigurărilor sociale de stat stabilite în urma inspecției fiscale materializate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-NT X din data de 30/06/2015;

- S lei, reprezentând venituri ajustate urmare analizării dosarului preturilor de transfer, din care:

- S lei, venituri din prestări servicii către S.C. XS.A.;

- S lei, venituri din vânzare de bunuri (masă lemnoasă) către S.C. XS.A.

La 31.12.2015 s-a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, calculat astfel:

- S lei, calculat la o bază de impozitare suplimentară de S lei, venituri ajustate ca urmare a analizării dosarului preturilor de transfer, contestat;

S lei, calculat la o bază impozabilă de S lei, cheltuieli cu personalul contabilizate în anul 2015 din care S lei repuse la inspecția fiscală la perioada care se referă respectiv 2012-2014, necontestat;

S lei, calculat la o bază impozabilă de Slei, reprezentând pierdere fiscală determinată de societate și anulată la inspecția fiscală, urmare a repunerii veniturilor stabilite suplimentar, necontestat.

Cheltuielile cu carburanții aferente veniturilor realizate și necontabilizate la perioada care se referă, nu au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil al trim.I-III din fiecare an, deoarece societatea nu deține documente justificative care să fie datate cu perioada respectivă ci deține facturi emise în data de 27.04.2017, care conform prevederilor legale în vigoare a condus la întocmirea unei Declarații 101 rectificativă pentru fiecare an fiscal.

Urmare celor precizate, pentru perioada anilor 2012-2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de S lei, din care: S lei aferent anului 2012, S lei aferent anului 2013, S lei aferent anului 2014 și S lei aferent anului 2015.

Pentru **anul 2016**, societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit 101 în data de 27.03.2017 și nu sunt declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2016 societatea declară următoarele rezultate:

|                          |         |
|--------------------------|---------|
| Venituri din exploatare  | S lei   |
| Cheltuieli de exploatare | S lei   |
| Rezultat din exploatare  | - S lei |
| Rezultat financiar       | S lei   |
| Pierdere contabilă       | S lei   |
| Pierdere fiscală         | S lei.  |

Pierdere fiscală declarată s-a diminuat cu suma de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii exploatare forestieră în lunile ianuarie și februarie 2016, determinate în baza facturilor nr. X/31.01.2016 și nr.X/29.02.2016 precum și a documentelor justificative anexate, din care rezultă următoarele informații:

- „centralizator prestări servicii” din care rezultă venituri realizate în sumă de S lei;

- „c-val consum de carburanți” din care rezultă c/valoare consum carburanți în valoare de S lei;

- Venituri realizate și facturate de S lei.

La 31.12.2016 s-a determinat o pierdere fiscală de S lei față de S lei, cât a determinat și declarat societatea. Diferența de S lei, reprezintă venituri realizate din prestări servicii exploatare forestieră în trim. I 2016 și nefacturate, reprezentând c/valoare carburanți puși la dispoziție de S.C. XS.A. pentru prestarea serviciilor contractate.

### **Cu privire la TVA.**

Urmare inspecției fiscale s-a stabilit TVA de plată suplimentar în sumă de S lei (S lei – S lei + S lei), astfel:

#### **a. S lei în perioada 01.01.2012-31.12.2012.**

În perioada 2012-2015 S.C. X S.R.L. a prestat servicii societății afiliate S.C. X S.A. constând în exploatare masă lemnoasă pe picior potrivit Contractelor de prestări servicii nr.X/17.01.2012, nr. X/06.02.2013, nr. X/29.01.2014, nr. X/15.10.2015 și nr. X/05.01.2015.

În contracte se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin actele adiționale la contracte se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masă lemnoasă se va diminua cu valoarea carburantului pus ia dispoziția prestatorului de către beneficiar".

La data facturării, valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actele adiționale la contract.

Organele de inspecție fiscală aduc spre exemplu factura nr.X/31.01.2012 în care sunt evidențiate veniturile din prestări servicii în sumă de S lei, valoarea carburantului/combustibilului pus la dispoziție de S.C. X S.A. în sumă de S lei, cu semnul minus, rezultând o valoare netă de S lei, care a fost înregistrată în contul 704 – „Venituri din prestări servicii”.

În perioada următoare, facturile au fost emise fie ca factură menționată mai sus fie prin facturarea valorii nete a prestării de servicii, calculată pe documentul anexă la factură, astfel: c/valoare servicii prestate - c/valoare carburantului pus la dispoziție de S.C X S.R.L.

Prin politica adoptată de societate, s-a diminuat baza de impozitare a TVA a fiecărei luni, iar pentru carburanții consumați lunar de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. X S.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. X S.A., note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L. și consumul - bonuri de consum, fișă de consum carburanți, etc.

Veniturile realizate și necontabilizate se prezintă astfel:

În anul 2012 suma de S lei;

În anul 2013 suma de S lei;

În anul 2014 suma de S lei;

În anul 2015 suma de S lei.

Din documentele prezentate de societate rezultă că a avut loc o livrare de bunuri între S.C. X S.A. și S.C. X S.R.L. atâta timp cât S.C. X S.R.L. a dispus de carburanți ca un proprietar, în sensul că au fost consumați pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii.

S.C. X S.A. la momentul achiziționării carburanților, cunoștea destinația acestora, respectiv că sunt și în beneficiul altei persoane respectiv S.C. X S.R.L, conform celor stipulate în contractul încheiat cu aceasta.

În aceste condiții S.C. XS.A. avea obligația refacturării carburantului achiziționat și pus la dispoziția prestatorului având ca documente justificative factura de intrare de la furnizorul de carburanți și situația cu alimentările de carburanți făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A.

S.C. X S.R.L. trebuia să înregistreze în contul 704 „Venituri din servicii prestate”, valoarea integrală a veniturilor realizate conform situației întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C. X S.A., privind lucrările efectuate de S.C. X S.R.L. pe partizi în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexe la contract și valoarea prestării și să colecteze TVA.

Pentru contravaloarea carburanților consumați, societatea trebuia să solicite factura de la S.C. X S.A. în baza situației cu alimentările de carburanți (întocmita valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. X S.A. și să înregistreze pe cheltuieli de exploatare contravaloarea acestora în baza documentelor justificative de consum - bon de consum.

La prezenta inspecție fiscală societatea a prezentat facturile nr.X-X din data de 27.04.2017 emise de S.C. X S.R.L către S.C. XS.A. pe care

Exemplarul 1/5

se menționează „Diferența prestări servicii exploatare” în perioada ianuarie 2012 decembrie 2015, la care sunt anexate situațiile detaliate privind „valoarea carburanților dedusă”.

TVA colectată de societate, conform facturilor emise, în sumă de S lei a fost înregistrată în contabilitate și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017 la Rândul 16 „Regularizări TVA colectată”.

De asemenea, societatea declară la Rândul 32 „Regularizări TVA dedusă” aceeași sumă de S lei, reprezentând TVA dedusă din facturile nr.X-X/27.04.2017 emise de S.C. XS.A. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015”, facturi la care sunt anexate situațiile anuale privind „valoarea carburanților dedusă”.

Pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 TVA colectată suplimentar se prezintă astfel:

- S lei în anul 2012, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A.

-S lei în anul 2013 calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A

-S lei în anul 2014, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A.

-S lei în anul 2015, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. XS.A.

TOTAL= **S lei**, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. XS.A. în perioada 2012-2015.

TVA stabilită suplimentar pe intervalul 01.01.2012-31.12.2012 de S lei s-a calculat în baza celor constatate și a prevederilor legale în vigoare la data producerii faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data faptului generator).

TVA colectată în sumă de S lei a fost înregistrată în contabilitate de societate în luna aprilie 2017 și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017.

**b. S lei, în perioada 01.01.2013-31.12.2013**, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A C.U.I X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior potrivit contractului de prestări servicii în baza aceluiași motive de drept prezentate la anul 2012.

În baza celor constatate și a prevederilor legale în vigoare, la data producerii faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data faptului generator) s-a stabilit TVA colectată suplimentar pentru perioada ianuarie 2013-decembrie 2013 în sumă de S lei, TVA care a fost înregistrat în contabilitate de societate în luna aprilie 2017 și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017.

**c. S lei, în perioada 01.01.2014-31.12.2014, din care:**

S lei, calculată la o bază impozabilă de S lei reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A CUI X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior potrivit Contractului de prestări servicii, în baza aceluiași motive de drept prezentate la anul 2012.

În baza celor constatate și a prevederilor legale în vigoare, la data producerii faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data faptului generator) s-a stabilit TVA colectată suplimentar pentru perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014 în sumă de S lei, TVA care a fost înregistrată în contabilitate de societate în luna aprilie 2017 și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017.

Drept urmare s-a stabilit TVA colectată suplimentar doar pe intervalul 01.01.2014-31.03.2017.

-S lei, TVA calculată la o bază impozabilă de S lei, valoare prejudiciu Secu, sumă cu care au fost diminuate veniturile realizate din prestări servicii conform situație anexă la factura nr. X/28.02.2014.

**d. S lei, în perioada 01.01.2015-31.12.2015, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. XS.A. C.U.I. X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior, în baza aceluiași motive de drept prezentate la anul 2012.**

În baza celor constatate și a prevederilor legale în vigoare, la data producerii faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data faptului generator) s-a stabilit TVA colectată suplimentar pentru perioada ianuarie 2015 - decembrie 2015 în sumă de S lei, TVA care a fost înregistrată în contabilitate de societate în luna aprilie 2017 și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017.

**e. S lei, în perioada 01.01.2016-31.12.2016, din care:**

- S lei, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate în lunile ianuarie și februarie 2016 din prestări servicii către S.C. X S.A, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior, care nu au fost facturate beneficiarului și care conform anexelor de la facturi reprezintă carburanți consumați pentru serviciile facturate și puși la dispoziție de S.C. XS.A.

În baza celor constatate și a prevederilor legale în vigoare la data producerii faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data faptului generator) s-a stabilit TVA colectată suplimentar pentru luna ianuarie și februarie 2016 în sumă de S lei;

-S lei, sumă calculată prin diferența între S lei, TVA calculată cu cotă de 24 % la o bază de impozitare de S lei, reprezentând, conform facturii emise nr.X /15.01.2016 venituri realizate în 2015 și facturate în

Exemplarul 1/5

2016 cu cota de 20% și S lei, TVA colectată de societate la aceeași bază de impozitare cu cota de 20% conform facturii emise;

- S lei TVA calculată prin diferența între S lei, TVA calculată cu cotă de 24 % la o bază de impozitare de S lei, reprezentând conform facturii emise nr.X2/31.03.2016 venituri realizate în 2015 și facturate în 2016 cu cota de 20% și S lei, TVA colectată de societate la aceeași bază de impozitare cu cota de 20%.

**(-) Slei** la luna aprilie 2017, reprezentând TVA aferentă facturilor nr.X-X din data de 27.04.2017 emise de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015”, la care sunt anexate situațiile detaliate privind „valoarea carburanților dedusă”.

TVA colectată de societate conform facturilor emise în sumă de Slei, a fost înregistrată în contabilitate și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017 la Rândul 16 „Regularizări TVA colectată”.

De asemenea declară la Rândul 32 „Regularizări TVA dedusă” aceeași sumă de Slei, reprezentând TVA dedusă din facturile nr.X-X/27.04.2017 emise de S.C. XS.A. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015”, facturi la care sunt anexate situațiile anuale privind „valoarea carburantului dedus”.

Urmare celor prezentate, s-a stabilit un TVA suplimentar în sumă de S lei, (Slei -Slei + S lei).

Prin contestația formulată petenta contestă reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 cu influențe 0 la TVA însă cu generarea de accesorii pe interval.

### **Cu privire la prețurile de transfer.**

Cu prilejul controlului inopinat și mai analitic, cu ocazia inspecției fiscale și a prezentării de către societate a Dosarului prețurilor de transfer, au fost stabilite valorile tranzacțiilor efectuate de **S.C. X S.R.L. jud. Neamț** cu societățile afiliate din cadrul grupului peste pragul de semnificație prevăzut de Ordinul nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, astfel:

#### **A. prestări servicii de exploatare forestieră cu S.C. XS.A:**

| <i>Perioada</i> | <i>Venituri prezentate în Dosarul prețurilor de transfer</i> | <i>Venituri determinate la inspecția fiscală</i> | <i>Diferența</i> |
|-----------------|--|--|------------------|
| 2012            | S  | S  | S                |
| 2013            | S  | S  | S                |
| 2014            | S  | S  | S                |
| 2015            | S  | S  | S                |

### B. Livrări de material lemnos către S.C. XS.A:

| Perioada | Venituri prezentate în Dosarul prețurilor de transfer | Venituri determinate la inspecția fiscală | Diferența |
|----------|---|---|-----------|
| 2012     | S   | S   | S         |
| 2015     | S   | S   | 0         |
| 2016     | S   | S   | 0         |

Diferența de S lei reprezintă livrări de masă lemnoasă către S.C. X S.A., societate afiliată, menționată la pag.22 din Dosarul prețurilor de transfer dar neluată în calculul Ratei rentabilității vânzărilor de societate.

### C. Livrări de material lemnos către S.C. X S.A:

| Perioada | Venituri prezentate în Dosarul prețurilor de transfer | Venituri determinate la inspecția fiscală | Diferența |
|----------|---|---|-----------|
| 2015     | S   | 0   | 0         |
| 2016     | S   | 0   | 0         |
|          |   |   |           |
|          |   |   |           |

În Dosarul prețurilor de transfer prezentat, S.C. X S.R.L. a justificat prețurile practicate în relația cu clienții afiliați, folosind Metoda comparării prețurilor (M.C.P) cu referința la comparabile interne și în completare Metoda marjei nete (M.M.N).

Constatările organelor de inspecție fiscală în urma analizării dosarului prețurilor de transfer întocmit pentru perioada 2012-2016.

1. *Analiza activității desfășurată de S.C. X S.R.L. în perioada verificată:*

Societatea comercială S.C. X S.R.L. este persoană juridică română având forma juridică de societate cu răspundere limitată, cod de înregistrare fiscală RO X, cu sediul social în jud. Neamț, sat, Tarcau, com.Tarcau, înregistrată la Registrul Comerțului cu numărul de înmatriculare J X și este o societate cu capital integral privat având ca asociat unic pe d-nul X, având domiciliul în loc. Beirut, Liban.

Societatea are ca obiect principal de activitate "Exploatare forestieră" cod CAEN-0220; pentru activitatea de exploatare forestieră S.C. X S.R.L. deține un patrimoniu tehnologic specializat, respectiv: două mașini forestiere articulare 805HD, funicular, macara Wyssen W40HY4, TAF-uri, mijloace de transport și alte echipamente tehnologice. Activitatea de exploatare forestieră se desfășoară pe teren, în partizile clienților.

Societatea a avut deschis punct de lucru în sat Stejaru, județul Neamț, pana în anul 2013; tranzacțiile efectuate cu S.C. XS.A., respectiv

prestări de servicii de exploatare forestieră și vânzarea de masă lemnoasă (bușteni), s-au efectuat în baza contractelor încheiate.

Tranzacțiile efectuate cu S.C. X GROUP S.A., constau în vânzare masă lemnoasă (bușteni) în baza Contractelor încheiate nr.X/29.03.2016 și nr.X/06.04.2016.

*2. Constatări rezultate din analiza modului de aplicare a metodelor de justificare a preturilor de transfer în cadrul dosarului preturilor de transfer.*

### *2.1 METODA COMPARĂRII PRETURILOR.*

Metoda comparării preturilor a fost aleasă pentru justificarea preturilor practicate în cele două tipuri de tranzacții cu afiliații care fac obiectul solicitării emise de prezentare a Dosarului preturilor de transfer respectiv, prestări de servicii forestiere și livrări de masă lemnoasă.

Organele de inspecție fiscală prezintă pe tipuri de tranzacții, situația modului de aplicare a Metodei comparării preturilor de către S.C. S.C. X S.R.L. și concluziile analizei.

#### *2.1.1 Prestări servicii exploatare forestieră*

Partea testată aleasă în dosar este S.C. X S.A. implicată în tranzacții similare cu terți. În aplicarea M.C.P. s-a efectuat o comparație a tarifului pe metru cub exploatat pentru S.C. XS.A. de către S.C. X S.R.L., cu tarifele pe metru cub practicate de terți în perioada 06.02.2013-30.04.2015, rezultând un tarif mediu la care S.C. XS.A. a achiziționat servicii de exploatare forestieră de la S.C. X S.R.L. de X lei/mc, despre care societatea afirmă că se încadrează în intervalul de comparabilitate a preturilor.

*Constatări în urma analizei dosarului preturilor de transfer în baza prevederilor legale în domeniu - Ghidul Organizației pentru cooperare și dezvoltare economică (OCDE).*

Potrivit documentelor și informațiilor aflate la Dosarul preturilor de transfer, s-au identificat următoarele deficiente în ceea ce privește aplicarea M.C.P. în cazul prestărilor de exploatare forestieră, astfel:

- intervalul de comparabilitate al preturilor la care S.C. XS.A. a achiziționat servicii de exploatare forestieră de la terți nu include anul 2012; în anul 2012 S.C. X S.R.L. a realizat venituri din prestări servicii de exploatare forestieră efectuate către S.C. XS.A., în sumă de S lei, valoare semnificativă pentru analiză;

- societatea nu a anexat la dosar documente (contractele menționate în dosar, facturi, fișă cont furnizori) din care să rezulte preturile practicate de S.C. X S.A. în relația cu terții și informații despre societățile în cauză (C.I.F, adresă, cod C.A.E.N.).

Față de prevederile legale de mai sus s-a constatat că:

Exemplarul 1/5



- societatea nu a prezentat în dosar cantități comparabile ale părților afiliate cu cele ale entităților independente și nici nu a corectat cu diferențe în plus sau în minus prețul de vânzare (prestare);
- pentru eventualele diferențe cauzate de clauze contractuale privind: volumul vânzărilor și reduceri comerciale aferente (ex. discounturi), mod de plată/termen de plată, riscuri suportate nu s-a efectuat nicio analiză și nu s-a furnizat nicio informație din care ar rezulta concluzia că acestea nu generează diferențe semnificative între tranzacțiile necontrolate și controlate care să influențeze prețurile practicate cu entitățile independente/afiliate;
- societatea a comparat valoarea medianei obținută pentru tranzacțiile derulate cu independenți cu valoarea mediei (tarif mediu) obținut pentru tranzacțiile cu afiliatul;
- intervalul de comparabilitate ales pentru calculul funcțiilor statistice "quartile și mediana", precum și calculul tarifului mediu, nu este ales pentru fiecare an fiscal ci pentru întreaga perioadă respectiv 06.02.2013-30.04.2015.

Organele de inspecție fiscală susțin că prețurile de transfer trebuie determinate pentru fiecare an fiscal, deoarece ele stau la baza determinării veniturilor și cheltuielilor pentru determinarea profitului impozabil dintr-un an fiscal.

Prin utilizarea Metodei comparării prețurilor, studiile de comparabilitate efectuate de societate nu au fost argumentate încât să poată oferi certitudinea că s-au justificat prețurile practicate cu afiliatul.

#### *2.1.2 Livrări de masă lemnoasă (bușteni) către persoanele afiliate respectiv S.C. X S.A. și S.C. X GROUP S.A*

Partea testată aleasă în dosar este S.C. X S.A. respectiv S.C. X S.A. implicate în tranzacții similare cu terți (societăți independente).

În aplicarea M.C.P. s-a efectuat o comparație a prețurilor pe m.c. și pe tipuri de material lemnos practicate de S.C. XS.R.L. și S.C. X GROUP S.A. cu S.C. X S.R.L. cu prețurile pe m.c. și pe tipuri de material lemnos practicate cu terți în perioada 2015-2016, rezultând tarife medii pe tipuri de lemn la care S.C. XS.A., respectiv S.C. XS.A au achiziționat masă lemnoasă de la S.C. X S.R.L., despre care societatea afirmă că se încadrează în intervalul de comparabilitate a prețurilor.

#### *Constatări în urma analizei Dosarului:*

Potrivit documentelor și informațiilor aflate la Dosarul prețurilor de transfer, s-au identificat următoarele deficiente în ceea ce privește aplicarea M.C.P. în cazul livrărilor de masă lemnoasă, astfel:

- intervalul de comparabilitate al prețurilor la care S.C. XS.A. a achiziționat material lemnos de la terți nu include anul 2012; în anul 2012 S.C. X S.R.L. a realizat venituri din vânzări de masă lemnoasă efectuate către S.C. XS.A., în sumă de S lei;

- societatea nu a anexat la dosar documente (contractele menționate în dosar, facturi, fișa cont furnizori) din care să rezulte preturile practicate în tranzacțiile cu terții și informații despre societățile în cauză;
- societatea nu a prezentat în dosar cantități comparabile ale părților afiliate cu cele ale entităților independente și nici nu a corectat cu diferențe în plus sau în minus prețul de vânzare așa cum prevede pct.25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu privire la Metoda comparării;
- pentru eventualele diferențe cauzate de clauze contractuale privind: volumul vânzărilor și reduceri comerciale aferente, mod de plată/termen de plată, riscuri suportate (companii independente în comparație cu entitățile afiliate), nu s-a efectuat nicio analiză și nu s-a furnizat nicio informație din care ar rezulta concluzia că acestea nu generează diferențe semnificative între tranzacțiile necontrolate și controlate care să influențeze preturile practicate cu entitățile independente/afiliate;
- societatea a comparat prețul mediu de achiziție de la S.C. X S.R.L. cu mediana preturilor de achiziție de la independenți pe toată perioada, respectiv 2015-2016;
- nu au fost prezentate informații privind preturile practicate de S.C. X S.R.L. cu S.C. X S.A. și S.C. X GROUP S.A. în anul 2015 cu toate că intervalul de comparabilitate în ceea ce privește prețurile practicate cu independenții cuprinde și anul 2015;
- intervalul de comparabilitate ales pentru calculul funcțiilor statistice "quartile și mediana" și calculul tarifului mediu, nu este ales și calculat pentru fiecare an fiscal ci pentru perioada cumulată respectiv 2015-2016.

Studiile de comparabilitate efectuate de societate, prin utilizarea Metodei comparării preturilor, nu au fost argumentate în așa manieră încât să poată oferi certitudinea că sunt îndeplinite toate condițiile pentru a compara tranzacțiile derulate cu entități afiliate cu tranzacții similare derulate cu companii independente.

Urmarea celor constatate și a informațiilor și datelor prezentate de societate în Dosarul prețurilor de transfer se aplică prevederile art.7, alin.(3) din Ordinul 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

## **2.2.METODA MARJEI NETE**

Metoda marjei tranzacționale nete a fost aleasă în completarea Metodei comparării preturilor pentru justificarea preturilor practicate în cele două tipuri de tranzacții cu afiliații care fac obiectul solicitării emise de prezentare a Dosarului prețurilor de transfer și prezentei analize.

Exemplarul 1/5

Organele de inspecție fiscală prezintă pe tipuri de tranzacții, situația modului de aplicare a Metodei marjei tranzacționale nete de către S.C. X S.R.L. și concluziile analizei.

### 2.2.1 Prestări servicii exploatare forestieră

- în aplicarea M.M.N., indicatorul luat în calcul de către societate pentru studiu de analiză comparativ este Rata rentabilității costurilor totale (R.R.C.T) calculată cu formula:  $\text{Rezultat din exploatare} / (\text{Venituri din exploatare} - \text{Rezultat din exploatare})$ .

- la determinarea indicatorului Rata rentabilității costurilor totale, societatea a luat în calcul indicatorii financiari realizați pentru întreaga activitate deși în perioada supusă analizei a realizat venituri și din vânzare masă lemnoasă (bușteni), indicator ce a fost comparat cu cel realizat de societățile independente cu cod CAEN 0220 - exploatare forestieră, selectate în eșantionul final;

- în urma solicitării completării Dosarului preturilor de transfer cu documente financiar contabile din care să rezulte veniturile și costurile pe fiecare activitate, S.C. X S.R.L. a recalculat indicatorul R.R.C.T. realizat de societate pentru activitatea de exploatare forestieră având la bază alt quantum al veniturilor și cheltuielilor justificate cu documente.

- indicatorul a fost calculat pentru eșantionul considerat comparabil interogând baza de date AMADEUS, urmat de analiza calitativa a eșantionului. Strategia de căutare a presupus obținerea unui eșantion folosind următoarele criterii: criteriu geografic, obiectul de activitate, societăți active, criteriu de independență, caracteristicile filialelor, tipul situațiilor financiare disponibile, mărimea societăților.

Pentru a consolida căutarea, societatea a efectuat și o căutare manuală a eșantionului stabilind câteva filtre financiare respectiv: situații financiare, pierderea cumulată și selecție manuală după criteriu de independență și obiect de activitate. În urma selecției realizate au rezultat un număr de cinci - șase societăți acceptate supuse analizei, conform celor prezentate la pct.V.2.3.4 din Dosarul prețurilor de transfer.

S.C. X S.R.L. a determinat intervalul de piață format din indicatorul de rentabilitate ales al companiilor selectate în eșantionul de comparabilitate (Rata rentabilității costurilor totale) calculând o medie ponderată a R.R.C.T. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat care a fost comparată cu același indicator dar calculat anual realizat de partea testată, respectiv S.C. X S.R.L., pentru perioada analizată (2012-2016).

Intervalul de comparabilitate determinat de societate pe trei ani anteriori fiecărui an analizat comparat cu indicatorul realizat de S.C. X S.R.L. în fiecare an analizat are valorile care urmează:

- anul 2012: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2009-2011 (3.98%-15.90%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: 0.99% - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- anul 2013: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2010-2012 (4.17%-8.52%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: (-) 0.21% - sub limita inferioara a intervalului de piață;
- anul 2014: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2011-2013 (1.51%-7.31%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: (-) 21,67 % - sub limita inferioară a intervalului de piață;
- anul 2015: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2012-2014 (2.51%-5.21%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: (-)18,35% - sub limita inferioară a intervalului de piață.

Potrivit concluziei societății prezentate în Dosarul prețurilor de transfer, aceasta recunoaște că indicatorul de profit nu s-a încadrat în intervalul intercuartilar determinat și consideră că acest rezultat nu este relevant în determinarea conformității tranzacției de prestare servicii de exploatare forestieră efectuată de S.C. X S.R.L. cu S.C. XS.A., cu principiul valorii de piață.

*Constatări în urma analizei Dosarului:*

- utilizarea pentru analiză a Metodei marjei tranzacționale nete, este adecvată, deoarece compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili;

- referitor la determinarea intervalului de comparabilitate, societatea explica modul de stabilire a intervalului intercuartilar în anexa nr.2 la Dosarul prețurilor de transfer cu prevederi din Liniile directoare O.C.D.E. Conform acelorași Linii directoare O.C.D.E. societatea, pentru determinarea intervalului de comparabilitate, nu a luat în calcul informații din anul pentru care se realizează analiza ci numai din anii anteriori anului fiscal analizat așa cum este prezentat la pct. V 2.3.2 din Dosarul prețurilor de transfer, contrar prevederilor pct.3.76 din Liniile directoare O.C.D.E. ;

- societatea compară media ponderata R.R.C.T. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat (media ponderata multianuală) cu indicatorul anual realizat de S.C. X S.R.L.

O analiză multianuală nu prelevează în cazul de față unei analize anuale pe baza indicatorilor operaționali. Specificul activității desfășurate de societate, supusă prezentei analize (prestări servicii exploatare forestieră cu contracte încheiate anual), nu este acela al unui bun cu ciclu lung de viață desfășurată în diverse faze ale producției pe parcursul mai multor ani, pentru o analiza multianuală așa cum prevăd Liniile directoare O.C.D.E.

Prin urmare, analiza anuală pe baza indicatorilor financiari realizați reflectă cel mai fidel comportamentul S.C. X S.R.L. prin comparație cu tendința generală a pieței serviciilor de exploatare forestieră evidențiată prin comportamentul fiscal al comparabilelor din eșantionul analizat în dosar.

În analiza proprie, în timpul inspecției fiscale, nu a fost acceptată metoda de stabilire a indicatorului de comparabilitate pentru societățile din eșantion, întrucât la data analizei sunt disponibile în aplicațiile utilizate în domeniu, inclusiv în aplicația Amadeus utilizată de societate, datele contabile ale companiilor pentru anii fiscali analizați.

Ca urmare, s-a procedat la stabilirea indicatorului R.R.C.T. calculat anual în baza datelor financiare raportate de societățile comparabile recunoscute de S.C. X S.R.L. în dosar și care s-au dovedit a fi în urma interogării bazei de date ORBIS independente pentru perioada analizată respectiv 2012-2015 pentru a putea fi comparat cu indicatorul R.R.C.T realizat de S.C. X S.R.L. anual.

Cu privire la eșantionul comparabil ales, organele de inspecție fiscală constată că societatea a analizat un număr de 275 companii care îndeplinesc condițiile din strategia de căutare.

A fost selectat un eșantion format din 5 societăți (pentru anul 2012, 2013 și 2015) și 6 societăți pentru anul 2014 considerate comparabile la care a raportat (comparat) indicatorul calculat.

Analizând eșantionul, organele de inspecție fiscală constată că societatea a inclus în anul 2014 o societate în plus față de anii 2012, 2013 și 2015 respectiv S.C. X S.R.L. C.U.I. ROX.

În urma analizei și interogării bazei de date ORBIS s-a constatat că această societate a înregistrat potrivit situațiilor financiare depuse, profit în perioada 2012-2015, fapt pentru care la prezenta inspecție fiscală pentru a avea o imagine mai clară a indicatorilor calculați s-a inclus și în eșantionul aferent anului 2012, 2013 și 2015.

S-a stabilit noul interval de comparabilitate rezultat în urma inspecției fiscale, utilizând funcția oferită de sistemul de operare Microsoft Excel, astfel:

- 2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (2.41%-6.30%);
- 2013: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (0.64%-16.15%);
- 2014: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (-0.43%- 4.56%);
- 2015: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (2.09%-10.22%).

Cu privire la afirmația societății "Cheltuielile de exploatare din anul 2015 nu cuprind suma de S lei, întrucât aceasta reprezintă cheltuieli excepționale rezultate din reconstituirea contribuțiilor aferente salariilor și penalităților aplicate de organele de inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala" organele de inspecție fiscală menționează următoarele:

- suma de S lei nu include penalități aplicate de organele de inspecție fiscală ci reprezintă impozit pe salarii și contribuții stabilite potrivit Raportului de inspecție fiscală n.267/30.06.2015

- cheltuielile extraordinare sau excepționale cum le denumește societatea, sunt reglementate doar de prevederilor pct.34, alin.(2), (3) și pct.263, alin.(1), lit.c) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

- din Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.06.2015 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P - Iași rezultă că acestea sunt cheltuieli cu impozitele și contribuțiile aferente salariilor acordate de S.C. X S.R.L. în perioada 2010-2015 (cheltuieli cu personalul) și care se includ în categoria cheltuielilor din exploatare

Având în vedere cele prezentate mai sus, la prezenta inspecție fiscală s-au luat în calculul R.R.C.T. cheltuielile cu personalul rezultate din Raportul de inspecție fiscală nr.X /30.06.2015 pe fiecare an fiscal.

Astfel, în urma completării Dosarului și a constatărilor determinate cu ocazia inspecției fiscale s-au determinat indicatorii financiari realizați din activitatea de prestări servicii forestiere precum și calculul R.R.C.T. pentru perioada 2012-2015.

Având în vedere cele prezentate mai sus în perioada analizată respectiv 2012-2015 în cazul prestărilor de servicii forestiere efectuate de S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.A. s-au constatat următoarele:

- pentru anul 2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (2.41%-6.30%), indicator S.C. X S.R.L. (-) 2.00% - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2013: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (0.64%-16.15%), indicator S.C. X S.R.L. (-) 6.42%: sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2014: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (-) 0.43%-4.56%), indicator S.C. X S.R.L. (-) 21.59%: sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2015: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (2.09%-10.22%), indicator S.C. X S.R.L. -15.80%: sub limita inferioară a intervalului de piață.

Prin aplicarea Metodei marjei nete în cazul prestărilor de servicii efectuate se stabilesc valori ale cifrei de afaceri, respectiv a veniturilor presupuse a fi realizate din tranzacția cu afiliații la nivelul marjei statistice realizată de societățile comparabile.

S-a procedat la ajustarea veniturilor S.C. X S.R.L. la preț de piață în cazul prestărilor de servicii de exploatare forestieră, pe baza cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații determinate prin aplicarea cheii de alocare, folosind formula:

Mediana (R.R.C.T.) = Rezultat din exploatare/(Venituri din exploatare - Rezultat din exploatare);

Mediana (R.R.C.T.) = (venituri din exploatare - cheltuieli din exploatare)/cheltuieli exploatare;

Mediana (R.R.C.T.) x cheltuieli de exploatare = Venituri - cheltuieli exploatare;

Venituri din exploatare = Mediana (R.R.C.T.) x cheltuieli de exploatare + cheltuieli exploatare;

VE= Cheltuieli exploatare x (mediana(R.R.C.T.) +1)

Venituri din exploatare suplimentare ajustate = Venituri din exploatare recalculat - venituri din exploatare inițiale.

În acest caz, asupra cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor din prestări servicii exploatare forestieră către clientul afiliat s-a aplicat marja realizată statistic în anii 2012, 2013, 2014 și 2015 rezultată din Anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală, la nivel de mediană potrivit prevederilor Ordinului nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer și Ordinului nr. 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor.

Urmare aplicării metodei Marjei nete pentru perioada 2012-2015 în cazul prestărilor de servicii, au rezultat următoarele venituri suplimentare ajustate:

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2012: S lei

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2013: S lei

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2014: S lei

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2015: S lei.

Cu sumele prezentate mai sus s-a ajustat rezultatul fiscal aferent anilor 2012, 2013, 2014 și 2015.

### *2.2.2. Livrare de masă lemnoasă (bușteni) către afiliații S.C. XS.A. și S.C. X S.A.*

În aplicarea Metodei marjei nete, indicatorul luat în calcul de către societate pentru studiu de analiză comparativ este Rata rentabilității vânzărilor (R.R.V.) calculată cu formula: Rezultat din exploatare/Cifra de afaceri netă.

La determinarea indicatorului Rata rentabilității vânzărilor obținut de către S.C. X S.R.L. din activitatea de vânzare masă lemnoasă către S.C. XS.A. respectiv S.C. X S.A., în perioada analizată (anul 2012, 2015 și 2016) societatea nu a anexat la dosar documente financiar contabile din care să rezulte quantumul cifrei de afaceri și pierderii realizate în relațiile cu afiliații din vânzarea materialului lemnos.

În urma solicitării nr.221/17.01.2018, Dosarul preturilor de transfer a fost completat cu documente și justificări privind modul de

alocare a veniturilor și cheltuielilor pe fiecare activitate; S.C. X S.R.L. a recalculat indicatorul realizat în relația cu S.C. XS.A. respectiv S.C. X S.A.

Indicatorul a fost calculat pentru eșantionul considerat comparabil interogând baza de date AMADEUS, urmat de analiza calitativă a eșantionului. Strategia de căutare a presupus obținerea unui eșantion folosind următoarele criterii: criteriu geografic, obiectul de activitate, societăți active, criteriu de independență, caracteristicile filialelor, tipul situațiilor financiare disponibile, mărimea societăților.

Pentru a consolida căutarea, societatea a efectuat și o căutare manuală a eșantionului stabilind câteva filtre financiare respectiv: situații financiare, pierderea cumulată și selecție manuală după criteriu de independență și obiect de activitate.

În urma selecției realizate au rezultat un număr de patru societăți pentru anul 2015 și 2016 și cinci societăți pentru anul 2012, societăți acceptate supuse analizei, conform celor prezentate la pct.V.3.3.4 din dosar.

S.C. X S.R.L. a determinat intervalul de piață format din indicatorul de rentabilitate ales al companiilor selectate în eșantionul de comparabilitate (Rata rentabilității vânzărilor) calculând o medie ponderată a R.R.V. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat ce a fost comparată cu același indicator realizat anual de partea testată, respectiv S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. X S.R.L. și S.C. X S.A., pentru perioada analizată 2012, 2015 și 2016.

Intervalul de comparabilitate determinat de societate pe trei ani anteriori fiecărui an analizat comparat cu indicatorul realizat recalculat de S.C. X S.R.L. în fiecare an analizat are valorile care urmează:

2012: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2009 - 2011 (1.49%~5.16%), indicatorul S.C. X S.R.L. în anul 2012 în relația cu S.C. XS.R.L. este (-) 97,30% - sub limita inferioară a intervalului de piață;

2015: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2010-2012 (0.66%-1.94%), indicatorul S.C. X S.R.L. în anul 2015 în relația cu S.C. XS.R.L. este (-) 5,69% - sub limita inferioară a intervalului de piață iar în relația cu S.C. X S.R.L. este 17,41 % - peste limita superioară a intervalului de piață;

2016: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2013 - 2015 (2.05%~3,81%), indicatorul S.C. X S.R.L. în anul 2016 în relația S.C. XS.R.L. este (-) 12,77% sub limita inferioară a intervalului de piață iar în relația cu S.C. X S.R.L. este de 4.08 % - peste limita superioară a intervalului de piață.

Potrivit concluziei societății, prezentate din Dosarul preturilor de transfer, aceasta recunoaște că indicatorul de profit nu s-a încadrat în intervalul intercuartilar determinat și consideră că acest rezultat nu este relevant în determinarea conformității tranzacției de vânzare masă



lemnnoasă efectuată de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. și S.C. XS.A. cu principiul valorii de piață.

*Constatări în urma analizei dosarului*

- utilizarea pentru analiză a Metodei marjei tranzacționale nete, este adecvată, deoarece compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili;

- referitor la determinarea intervalului de comparabilitate, societatea explică modul de stabilire a intervalului intercuaticular în Anexa nr.2 la Dosarul prețurilor de transfer, respectiv folosirea datelor aferente mai multor ani și a mediei așa cum prevăd liniile directoare O.C.D.E.;

- societatea a comparat Media ponderată R.R.V. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat (media ponderată multianuală), cu indicatorul anual realizat de S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.A. respectiv S.C. X S.A.

- la determinarea intervalului de comparabilitate nu s-au luat în calcul informații din anul pentru care se realizează analiza ci numai din anii anteriori anului fiscal analizat așa cum este prezentat la pct.V 3.3.2 din Dosarul prețurilor de transfer, conform prevederilor pct.3.76 din Liniile directoare O.C.D.E.;

- pentru o înțelegere cât mai exactă a situației, se recomandă utilizarea de date atât aferente anilor anteriori celor analizați cât și a anilor ulteriori derulării efective a tranzacțiilor analizate. Scopul realizării de analize pe date multianuale este de a stabili dacă rezultatul unui anumit an este influențat de factori anormali, cu caracter provizoriu (ex: fluctuații ale cursului de schimb valutar cauzat de instabilitate politică).

Prin urmare, analiza anuală pe baza indicatorilor financiari realizați reflectă cel mai fidel comportamentul S.C. X S.R.L. prin comparație cu tendința generală a pieței privind livrarea de masă lemnoasă prin comportamentul fiscal al comparabilelor din eșantionul analizat în dosar.

În analiza proprie în timpul inspecției fiscale nu a fost acceptată metoda de stabilire a indicatorului de comparabilitate pentru societățile din eșantion, întrucât la data analizei sunt disponibile în aplicațiile utilizate în domeniu, inclusiv în aplicația Amadeus utilizată de societate, datele contabile ale companiilor pentru anii analizați.

Cu privire la eșantionul comparabil ales, organele de inspecție fiscală constată că societatea a analizat companii care îndeplinesc condițiile din strategia de căutare.

A fost selectat un eșantion format din 5 societăți pentru anul 2012 și 4 societăți pentru anii 2015-2016 considerate comparabile la care a raportat (comparat) indicatorul calculat.

Analizând eșantionul se constată următoarele:

- utilizarea unui număr diferit de societăți în cadrul eșantionului de comparabilitate pentru anul 2012 și perioada 2015-2016, fapt care ar putea da distorsiuni ale analizei intervalului;

- includerea în eșantion în anul 2012 a două societăți respectiv S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X și S.C. XS.R.L. C.U.I. X care, în urma documentării și interogării bazei de date Orbis, au rezultat următoarele:

- S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X - nu are depuse situații financiare anuale în perioada 2012-2016;

- S.C. X SRL CUI X înregistrează pierdere netă în anul 2012 de S lei, în anul 2013 de S lei, în anul 2014, 2015 și 2016 de S lei.

După respingerea celor două societăți, din eșantionul ales pentru comparare de către S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală consideră că sunt societăți comparabile prin prisma argumentelor acceptate în dosar cinci societăți: S.C. X S.R.L. CUI RO X, S.C. X S.R.L. CUI X, S.C.X S.A., CUI RX, S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X și S.C. X S.R.L. C.U.I. ROX.

Ca urmare, s-a procedat la stabilirea indicatorului R.R.V. calculat anual în baza datelor financiare raportate de cele 5 societăți comparabile, recunoscute de S.C. X S.R.L în dosar și care s-au dovedit a fi în urma interogării bazei de date ORBIS existente la nivel de regiune și independente pentru perioada analizată, „pentru a putea fi comparat cu RRV realizată de S.C. X S.R.L.”

S-a stabilit noul interval de comparabilitate rezultat în urma inspecției fiscale utilizând funcția oferita de sistemul de operare Microsoft Excel, astfel (anexa nr. 8):

2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-)2.16 %-0.25%);

2015: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (3.94%-8.68%);

2016: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-) 65,38%- 92.87%);

Cu privire la determinarea R.R.V. obținută de către S.C. X S.R.L. din activitatea de vânzare masă lemnoasă către S.C. X S.A. s-a constatat că în anul 2012 societatea a luat în calcul ca indicator financiar cifra de afaceri realizată din vânzarea de materialului lemnos eronat suma de S lei față de S lei cât s-a determinat la inspecția fiscală și evidențiată în Dosarul prețurilor de transfer.

Diferența S lei reprezintă vânzare de mărfuri (material lemnos) către S.C. X S.A. Neamț.

Astfel, în urma completării Dosarului și a constatărilor determinate cu ocazia inspecției fiscale s-au determinat (indicatorii financiari realizați din activitatea de vânzare masă lemnoasă în relațiile cu cei doi afiliați respectiv S.C. X S.A. și S.C. X S.A., precum și calculul R.R.V.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în perioada analizată respectiv anul 2012, anul 2015 și anul 2016 în cazul livrărilor de material lemnos (bușteni) efectuat de S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.A. și S.C. X GROUP S.R.L., s-au constatat următoarele:

- pentru anul 2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-)2.16%-0.25%): indicator S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.R.L. - 27,64%: - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2015: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (3.94% - 8.68%), indicator S.C. X S.R.L în relația cu S.C. XS.A. - 5.69% - sub limita inferioară a intervalului de piață iar în relația cu S.C. X S.A. 17.41% - peste limita superioară a intervalului intercuartilar;

- pentru anul 2016: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-)65.38%-92.87%), indicator S.C. X S.R.L în relația cu S.C. XS.A. - 12.77%) - în interiorul intervalului intercuartilar iar în relația cu S.C. X S.A. 4.08%% - peste limita superioară a intervalului intercuartilar.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute de S.C. X S.R.L. la preț de piață în cazul livrărilor de masă lemnoasă, pe baza cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații.

În acest caz, asupra cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor din livrarea de masă lemnoasă către clienții afiliați s-a aplicat marja realizată statistic la nivel de mediană conform prevederilor Ordinului nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer și Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor.

Rezultatele aplicării metodei Marjei nete pentru anul 2012 și 2015 în cazul livrărilor de material lemnos către societățile afiliate este următorul:

1.Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2012 în relația cu S.C. XS.A. în sumă de S lei;

2. Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2015 în relația cu S.C. XS.A. în sumă de S lei.

Cu sumele prezentate mai sus s-a ajustat rezultatul fiscal aferent anului 2012 și 2015.

**B. Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Serviciul Fiscal Orășenesc Bicz, pentru neachitarea la scadență a debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X au calculat prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X din 27.03.2018 accesorii în sumă de S lei.**

Pentru neachitarea la termenul scadent a impozitului pe profit și a TVA, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț - Serviciul Fiscal Orășenesc Biczău a calculat:

- dobânzi de întârziere în sumă de **S lei**, precum și penalități de întârziere în sumă de **S lei** de la data de 25.04.2012 până la data de 27.02.2017 aferente impozitului pe profit;

- dobânzi de întârziere în sumă de **S lei**, precum și penalități de întârziere în sumă de **S lei** de la data de 25.02.2012 până la data de 25.05.2017 aferente TVA.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**S.C. X S.R.L.** are domiciliul fiscal în sat Tarcău, comuna Tarcău, județul Neamț;

**Denumire CAEN:** Exploatare forestieră/cod 220;

**Cod de identificare fiscală:** RO X;

**Perioada supusă verificării:** 01.01.2012-31.05.2017 pentru TVA;

01.01.2012-31.12.2016 pentru impozitul pe profit.

**1. Referitor la susținerea contestației conform căreia Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț nu cuprinde o motivare reală și efectivă a stării de fapt fiscale care a determinat în mod efectiv stabilirea în sarcina societății a unor obligații suplimentare de plată în ceea ce privește TVA, impozitul pe profit și accesoriile aferente.**

**În fapt**, prin contestația formulată, petenta susține faptul că, organul fiscal prezintă motive/concluzii în fapt de ordin pur formal și nu substanțial, fapt care echivalează cu o lipsă a motivării deciziei de impunere ce face obiectul prezentei contestații.

Redactarea deciziei de impunere cu nerespectarea cerinței de motivare constituie o încălcare a unui principiu elementar al impunerii,

Exemplarul 1/5

Page 44 of 108

respectiv, cel al certitudinii impunerii care presupune că mărimea impozitelor datorate de fiecare persoană sa fie certă și nu arbitrară, iar termenele, modalitatea și locul de plată sa fie stabilite fără echivoc, pentru a fi cunoscute și respectate de fiecare plătitor.

Astfel, prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrativ fiscal, organul fiscal a produs o vătămare a societății, care constă în reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, cu consecința încălcării drepturilor societății constând în impunerea unor obligații suplimentare de plată în contextul în care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe aspecte nereale, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestate și exonerarea societății la plata obligațiilor suplimentare și a accesoriilor acestora.

În concluzie petenta susține că aprecierile organelor de inspecție fiscală se bazează pe o motivare imprecisă, lacunară și insuficientă, deformează și interpretează în mod greșit documentele analizate denaturând astfel realitatea prin interpretarea și aplicarea eronată a normelor în materie fiscală.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(2) și alin.(3), art.73 alin. (1) și alin. (2), art.113 alin.(1) precum și art. 46 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **„ART. 7**

##### **Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

**(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”**

**(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.**

#### **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.**

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.**

#### **ART. 113**

##### **Obiectul inspecției fiscale**

**(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**

#### **ART. 46**

##### **Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

**(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.**

**(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;**
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;**
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;**
- d) obiectul actului administrativ fiscal;**
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;**
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;**
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;**
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”**

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Exemplarul 1/5

Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică și cuprinde următoarele elemente:

- denumirea organului fiscal emitent;
- data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- obiectul actului administrativ fiscal;
- motivele de fapt.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, documentele prezentate de societate, informațiile existente în baza de date a ANAF, precum și informațiile transmise ca urmare a unor controale inopinate efectuate, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr.F-NT X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe informațiile obținute urmare efectuării la data de 03.04.2017 a unui control inopinat materializat prin Procesul verbal nr. X din 11.04.2017, existent în xerocopie la dosarul cauzei.

Astfel, susținerea societății conform căreia organul fiscal prezintă motive/concluzii în fapt de ordin pur formal și nu substanțial, fapt care echivalează cu o lipsă a motivării deciziei de impunere ce face obiectul prezentei contestații, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, Decizia de impunere nr.F-NT X, la pagina 1 pct. 2.1.2 cuprinde “**motivele de fapt**” care au stat la baza stabilirii sumelor suplimentare.

Urmare celor prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, argumentul societății privind nelegalitatea deciziei de impunere atacate neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, fapt pentru care se va proceda la analiza pe fond a cauzei.

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în**

Exemplarul 1/5

**cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT X.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. jud. Neamț** în ceea ce privește impozitul pe profit, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în plus în cuantum de S lei, care a fost diminuată cu suma de (-) S lei, reprezentând diferențe acordate în favoarea societății și pierdere fiscală declarată de societate, rămânând astfel stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-NT X o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei**.

Din impozitul pe profit în sumă de S lei, stabilit suplimentar, societatea contestă suma de **S lei**, rămânând astfel necontestată:

- diferența stabilită în plus în cuantum de S lei;
- diferența acordată în favoarea societății în cuantum de (-) S lei.

De asemenea, societatea contestă și reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 **cu influențe 0 la impozit pe profit**, însă cu generarea de accesorii pe acest interval.

**A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la ajustarea veniturilor aferente prețurilor de transfer în condițiile în care, în urma analizării Dosarului prețurilor de transfer s-au identificat deficiențe în ceea ce privește Metoda comparării prețurilor și Metoda marjei nete.**

Cu prilejul controlului inopinat și mai analitic, cu ocazia inspecției fiscale și a prezentării de către societate a Dosarului prețurilor de transfer, au fost stabilite valorile tranzacțiilor efectuate de S.C. X S.R.L. cu societățile afiliate din cadrul grupului peste pragul de semnificație prevăzut de Ordinul nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, astfel:

**a. prestări servicii de exploatare forestieră cu S.C. XS.A:**

| <i>Perioada</i> | <i>Venituri prezentate în Dosarul prețurilor de transfer</i> | <i>Venituri determinate la inspecția fiscală</i> | <i>Diferența</i> |
|-----------------|--|--|------------------|
| 2012            | S  | S  | S                |

Exemplarul 1/5



|      |   |   |   |
|------|---|---|---|
| 2013 | S | S | S |
| 2014 | S | S | S |
| 2015 | S | S | S |

**b. Livrări de material lemnos către S.C. XS.A:**

| <i>Perioada</i> | <i>Venituri prezentate în Dosarul prețurilor de transfer</i> | <i>Venituri determinate la inspecția fiscală</i> | <i>Diferența</i> |
|-----------------|--|--|------------------|
| 2012            | S  | S  | S                |
| 2015            | S  | S  | 0                |
| 2016            | S  | S  | 0                |

Diferența de S lei reprezintă livrări de masă lemnoasă către S.C. XS.A., societate afiliată, menționată la pag.22 din Dosarul prețurilor de transfer dar neluată în calculul Ratei rentabilității vânzărilor de societate.

**c. Livrări de material lemnos către S.C. X S.A:**

| <i>Perioada</i> | <i>Venituri prezentate în Dosarul prețurilor de transfer</i> | <i>Venituri determinate la inspecția fiscală</i> | <i>Diferența</i> |
|-----------------|--|--|------------------|
| 2015            | S  | 0  | 0                |
| 2016            | S  | 0  | 0                |
|                 |  |  |                  |
|                 |  |  |                  |

În Dosarul prețurilor de transfer prezentat, S.C. X S.R.L. a justificat prețurile practicate în relația cu clienții afiliați, folosind Metoda comparării prețurilor (M.C.P) cu referința la comparabile interne și în completare Metoda marjei nete (M.M.N).

Constatările organelor de inspecție fiscală în urma analizării dosarului prețurilor de transfer întocmit pentru perioada 2012-2016.

1. *Analiza activității desfășurată de S.C. X S.R.L. în perioada verificată:*

Societatea comercială S.C. X S.R.L. este persoană juridică română având forma juridică de societate cu răspundere limitată, cod de înregistrare fiscală RO X, cu sediul social în jud. Neamț, sat, Tarcau, com.Tarcau, înregistrată la Registrul Comerțului cu numărul de înmatriculare JX și este o societate cu capital integral privat având ca asociat unic pe d-nul X, având domiciliul în loc. Beirut, Liban.

Societatea are ca obiect principal de activitate "Exploatare forestieră" cod CAEN-0220; pentru activitatea de exploatare forestieră S.C. X S.R.L. deține un patrimoniu tehnologic specializat, respectiv: două mașini forestiere articulare 805HD, funicular, macara Wyssen W40HY4, TAF-uri, mijloace de transport și alte echipamente tehnologice. Activitatea de exploatare forestieră se desfășoară pe teren, în partizile clienților.

Societatea a avut deschis punct de lucru în sat Stejaru, județul Neamț, până în anul 2013; tranzacțiile efectuate cu S.C. XS.A., respectiv prestări de servicii de exploatare forestieră și vânzarea de masă lemnoasă (bușteni), s-au efectuat în baza contractelor încheiate.

Tranzacțiile efectuate cu S.C. X GROUP S.A., constau în vânzare masă lemnoasă (bușteni) în baza Contractelor încheiate nr.X/29.03.2016 și nr.X/06.04.2016.

*2. Constatări rezultate din analiza modului de aplicare a metodelor de justificare a preturilor de transfer în cadrul dosarului preturilor de transfer.*

### **2.1 METODA COMPARĂRII PRETURILOR.**

Metoda comparării preturilor a fost aleasă pentru justificarea preturilor practicate în cele două tipuri de tranzacții cu afiliații care fac obiectul solicitării emise de prezentare a Dosarului preturilor de transfer respectiv, prestări de servicii forestiere și livrări de masă lemnoasă.

Organele de inspecție fiscală prezintă pe tipuri de tranzacții, situația modului de aplicare a Metodei comparării preturilor de către S.C. S.C. X S.R.L. și concluziile analizei.

#### **2.1.1 Prestări servicii exploatare forestieră**

Partea testată aleasă în dosar este S.C. XS.A. implicată în tranzacții similare cu terți. În aplicarea M.C.P. s-a efectuat o comparație a tarifului pe metru cub exploatat pentru S.C. XS.A. de către S.C. X S.R.L., cu tarifele pe metru cub practicate de terți în perioada 06.02.2013-30.04.2015, rezultând un tarif mediu la care S.C. XS.A. a achiziționat servicii de exploatare forestieră de la S.C. X S.R.L. de Xlei/mc, despre care societatea afirmă că se încadrează în intervalul de comparabilitate a preturilor.

*Constatări în urma analizei dosarului preturilor de transfer În baza prevederilor legale în domeniu - Ghidul Organizației pentru cooperare și dezvoltare economică (OCDE).*

Potrivit documentelor și informațiilor aflate la Dosarul preturilor de transfer, s-au identificat următoarele deficiente în ceea ce privește aplicarea M.C.P. în cazul prestărilor de exploatare forestieră, astfel:

- intervalul de comparabilitate al preturilor la care S.C. XS.A. a achiziționat servicii de exploatare forestieră de la terți nu include anul 2012; în anul 2012 S.C. X S.R.L. a realizat venituri din prestări servicii de exploatare forestieră efectuate către S.C. XS.A., în sumă de S lei, valoare semnificativă pentru analiză;

- societatea nu a anexat la dosar documente (contractele menționate în dosar, facturi, fișă cont furnizori) din care să rezulte preturile

practicate de S.C. XS.A. în relația cu terții și informații despre societățile în cauză (C.I.F, adresă, cod C.A.E.N.).

Față de prevederile legale de mai sus s-a constatat că:

- societatea nu a prezentat în dosar cantități comparabile ale părților afiliate cu cele ale entităților independente și nici nu a corectat cu diferențe în plus sau în minus prețul de vânzare (prestare);

- pentru eventualele diferențe cauzate de clauze contractuale privind: volumul vânzărilor și reduceri comerciale aferente (ex. discounturi), mod de plată/termen de plată, riscuri suportate nu s-a efectuat nicio analiză și nu s-a furnizat nicio informație din care ar rezulta concluzia că acestea nu generează diferențe semnificative între tranzacțiile necontrolate și controlate care să influențeze prețurile practicate cu entitățile independente/afiliate;

- societatea a comparat valoarea medianei obținută pentru tranzacțiile derulate cu independenți cu valoarea mediei (tarif mediu) obținut pentru tranzacțiile cu afiliatul;

- intervalul de comparabilitate ales pentru calculul funcțiilor statistice "quartile și mediana", precum și calculul tarifului mediu, nu este ales pentru fiecare an fiscal ci pentru întreaga perioadă respectiv 06.02.2013-30.04.2015.

Organele de inspecție fiscală susțin că prețurile de transfer trebuie determinate pentru fiecare an fiscal, deoarece ele stau la baza determinării veniturilor și cheltuielilor pentru determinarea profitului impozabil dintr-un an fiscal.

Prin utilizarea Metodei comparării prețurilor, studiile de comparabilitate efectuate de societate nu au fost argumentate încât să poată oferi certitudinea că s-au justificat prețurile practicate cu afiliatul.

### *2.1.2 Livrări de masă lemnoasă (bușteni) către persoanele afiliate respectiv S.C. X S.A. și S.C. X GROUP S.A*

Partea testată aleasă în dosar este S.C. XS.A. respectiv S.C. X S.A. implicate în tranzacții similare cu terți (societăți independente).

În aplicarea M.C.P. s-a efectuat o comparație a prețurilor pe m.c. și pe tipuri de material lemnos practicate de S.C. XS.R.L. și S.C. X GROUP S.A. cu S.C. X S.R.L. cu prețurile pe m.c. și pe tipuri de material lemnos practicate cu terți în perioada 2015-2016, rezultând tarife medii pe tipuri de lemn la care S.C. XS.A., respectiv S.C. XS.A au achiziționat masă lemnoasă de la S.C. X S.R.L., despre care societatea afirmă că se încadrează în intervalul de comparabilitate a prețurilor.

#### *Constatări în urma analizei Dosarului:*

Potrivit documentelor și informațiilor aflate la Dosarul prețurilor de transfer, s-au identificat următoarele deficiente în ceea ce privește aplicarea M.C.P. în cazul livrărilor de masă lemnoasă, astfel:

- intervalul de comparabilitate al preturilor la care S.C. XS.A. a achiziționat material lemnos de la terți nu include anul 2012; în anul 2012 S.C. X S.R.L. a realizat venituri din vânzări de masă lemnoasă efectuate către S.C. XS.A., în sumă de S lei;

- societatea nu a anexat la dosar documente (contractele menționate în dosar, facturi, fișa cont furnizori) din care să rezulte prețurile practicate în tranzacțiile cu terții și informații despre societățile în cauză;

- societatea nu a prezentat în dosar cantități comparabile ale părților afiliate cu cele ale entităților independente și nici nu a corectat cu diferențe în plus sau în minus prețul de vânzare așa cum prevede pct.25 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu privire la Metoda comparării;

- pentru eventualele diferențe cauzate de clauze contractuale privind: volumul vânzărilor și reduceri comerciale aferente, mod de plată/termen de plată, riscuri suportate (companii independente în comparație cu entitățile afiliate), nu s-a efectuat nicio analiză și nu s-a furnizat nicio informație din care ar rezulta concluzia că acestea nu generează diferențe semnificative între tranzacțiile necontrolate și controlate care să influențeze prețurile practicate cu entitățile independente/afiliate;

- societatea a comparat prețul mediu de achiziție de la S.C. X S.R.L. cu mediana prețurilor de achiziție de la independenți pe toată perioada, respectiv 2015-2016;

- nu au fost prezentate informații privind prețurile practicate de S.C. X S.R.L. cu S.C. X S.A. și S.C. X GROUP S.A. în anul 2015 cu toate că intervalul de comparabilitate în ceea ce privește prețurile practicate cu independenții cuprinde și anul 2015;

- intervalul de comparabilitate ales pentru calculul funcțiilor statistice "quartile și mediana" și calculul tarifului mediu, nu este ales și calculat pentru fiecare an fiscal ci pentru perioada cumulată respectiv 2015-2016.

Studiile de comparabilitate efectuate de societate, prin utilizarea Metodei comparării prețurilor, nu au fost argumentate în așa manieră încât să poată oferi certitudinea că sunt îndeplinite toate condițiile pentru a compara tranzacțiile derulate cu entități afiliate cu tranzacții similare derulate cu companii independente.

Urmarea celor constatate și a informațiilor și datelor prezentate de societate în Dosarul prețurilor de transfer se aplică prevederile art.7, alin.(3) din Ordinul 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele de întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

## *2.2.METODA MARJEI NETE*

Metoda marjei tranzacționale nete a fost aleasă în completarea Metodei comparării preturilor pentru justificarea preturilor practicate în cele două tipuri de tranzacții cu afiliații care fac obiectul solicitării emise de prezentare a Dosarului preturilor de transfer și prezentei analize.

Organele de inspecție fiscală prezintă pe tipuri de tranzacții, situația modului de aplicare a Metodei marjei tranzacționale nete de către S.C. X S.R.L. și concluziile analizei.

### *2.2.1 Prestări servicii exploatare forestieră*

- în aplicarea M.M.N., indicatorul luat în calcul de către societate pentru studiu de analiză comparativ este Rata rentabilității costurilor totale (R.R.C.T) calculată cu formula:  $\text{Rezultat din exploatare} / (\text{Venituri din exploatare} - \text{Rezultat din exploatare})$ .

- la determinarea indicatorului Rata rentabilității costurilor totale, societatea a luat în calcul indicatorii financiari realizați pentru întreaga activitate deși în perioada supusă analizei a realizat venituri și din vânzare masă lemnoasă (bușteni), indicator ce a fost comparat cu cel realizat de societățile independente cu cod CAEN 0220 - exploatare forestieră, selectate în eșantionul final;

- în urma solicitării completării Dosarului preturilor de transfer cu documente financiar contabile din care să rezulte veniturile și costurile pe fiecare activitate, S.C. X S.R.L. a recalculat indicatorul R.R.C.T. realizat de societate pentru activitatea de exploatare forestieră având la bază alt quantum al veniturilor și cheltuielilor justificate cu documente.

- indicatorul a fost calculat pentru eșantionul considerat comparabil interogând baza de date AMADEUS, urmat de analiza calitativa a eșantionului. Strategia de căutare a presupus obținerea unui eșantion folosind următoarele criterii: criteriu geografic, obiectul de activitate, societăți active, criteriu de independență, caracteristicile filialelor, tipul situațiilor financiare disponibile, mărimea societăților.

Pentru a consolida căutarea, societatea a efectuat și o căutare manuală a eșantionului stabilind câteva filtre financiare respectiv: situații financiare, pierderea cumulată și selecție manuală după criteriu de independență și obiect de activitate. În urma selecției realizate au rezultat un număr de cinci - șase societăți acceptate supuse analizei, conform celor prezentate la pct.V.2.3.4 din Dosarul prețurilor de transfer.

S.C. X S.R.L. a determinat intervalul de piață format din indicatorul de rentabilitate ales al companiilor selectate în eșantionul de comparabilitate (Rata rentabilității costurilor totale) calculând o medie ponderată a R.R.C.T. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat care a fost comparată cu același indicator dar calculat anual realizat de partea testată, respectiv S.C. X S.R.L., pentru perioada analizată (2012-2016).

Intervalul de comparabilitate determinat de societate pe trei ani anteriori fiecărui an analizat comparat cu indicatorul realizat de S.C. X S.R.L. în fiecare an analizat are valorile care urmează:

- anul 2012: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2009-2011 (3.98%-15.90%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: 0.99% - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- anul 2013: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2010-2012 (4.17%-8.52%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: (-) 0.21% - sub limita inferioara a intervalului de piață;

- anul 2014: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2011-2013 (1.51%-7.31%/o), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: (-) 21,67 % - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- anul 2015: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2012-2014 (2.51°/o-5.21%), indicatorul S.C. X S.R.L. recalculat: (-)18,35% - sub limita inferioară a intervalului de piață.

Potrivit concluziei societății prezentate în Dosarul preturilor de transfer, aceasta recunoaște că indicatorul de profit nu s-a încadrat în intervalul intercuartilar determinat și consideră că acest rezultat nu este relevant în determinarea conformității tranzacției de prestare servicii de exploatare forestieră efectuată de S.C. X S.R.L. cu S.C. XS.A., cu principiul valorii de piață.

#### *Constatări în urma analizei Dosarului:*

- utilizarea pentru analiză a Metodei marjei tranzacționale nete, este adecvată, deoarece compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate, prin prisma unui indicator de profitabilitate ales în funcție de profilul societății analizate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili;

- referitor la determinarea intervalului de comparabilitate, societatea explica modul de stabilire a intervalului intercuaticular în anexa nr.2 la Dosarul prețurilor de transfer cu prevederi din Liniile directoare O.C.D.E. Conform acelorași Linii directoare O.C.D.E. societatea, pentru determinarea intervalului de comparabilitate, nu a luat în calcul informații din anul pentru care se realizează analiza ci numai din anii anteriori anului fiscal analizat așa cum este prezentat la pct. V 2.3.2 din Dosarul prețurilor de transfer, contrar prevederilor pct.3.76 din Liniile directoare O.C.D.E. ;

- societatea compară media ponderată R.R.C.T. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat (media ponderată multianuală) cu indicatorul anual realizat de S.C. X S.R.L.

O analiză multianuală nu prelevează în cazul de față unei analize anuale pe baza indicatorilor operaționali. Specificul activității desfășurate de societate, supusă prezentei analize (prestări servicii exploatare forestieră cu contracte încheiate anual), nu este acela al unui bun cu ciclu lung de viață desfășurată în diverse faze ale producției pe parcursul mai multor ani, pentru o analiza multianuală așa cum prevăd Liniile directoare O.C.D.E.

Prin urmare, analiza anuală pe baza indicatorilor financiari realizați reflectă cel mai fidel comportamentul S.C. X S.R.L. prin comparație cu tendința generală a pieței serviciilor de exploatare forestieră evidențiată prin comportamentul fiscal al comparabilelor din eșantionul analizat în dosar.

În analiza proprie, în timpul inspecției fiscale, nu a fost acceptată metoda de stabilire a indicatorului de comparabilitate pentru societățile din eșantion, întrucât la data analizei sunt disponibile în aplicațiile utilizate în domeniu, inclusiv în aplicația Amadeus utilizată de societate, datele contabile ale companiilor pentru anii fiscali analizați.

Ca urmare, s-a procedat la stabilirea indicatorului R.R.C.T. calculat anual în baza datelor financiare raportate de societățile comparabile recunoscute de S.C. X S.R.L. în dosar și care s-au dovedit a fi în urma interogării bazei de date ORBIS independente pentru perioada analizată respectiv 2012-2015 pentru a putea fi comparat cu indicatorul R.R.C.T realizat de S.C. X S.R.L. anual.

Cu privire la eșantionul comparabil ales, organele de inspecție fiscală constată că societatea a analizat un număr de 275 companii care îndeplinesc condițiile din strategia de căutare.

A fost selectat un eșantion format din 5 societăți (pentru anul 2012, 2013 și 2015) și 6 societăți pentru anul 2014 considerate comparabile la care a raportat (comparat) indicatorul calculat.

Analizând eșantionul, organele de inspecție fiscală constată că societatea a inclus în anul 2014 o societate în plus față de anii 2012, 2013 și 2015 respectiv S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X.

În urma analizei și interogării bazei de date ORBIS s-a constatat că această societate a înregistrat potrivit situațiilor financiare depuse, profit în perioada 2012-2015, fapt pentru care la prezenta inspecție fiscală pentru a avea o imagine mai clară a indicatorilor calculați s-a inclus și în eșantionul aferent anului 2012, 2013 și 2015.

S-a stabilit noul interval de comparabilitate rezultat în urma inspecției fiscale, utilizând funcția oferită de sistemul de operare Microsoft Excel, astfel:

- 2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (2.41%-6.30%);
- 2013: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (0.64%-16.15%);
- 2014: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (-0.43%- 4.56%);

Exemplarul 1/5

- 2015: intervalul intercuartilar inspectie fiscala (2.09%-10.22%).

Cu privire la afirmatia societatii "Cheltuielile de exploatare din anul 2015 nu cuprind suma de S lei, intrucât aceasta reprezintă cheltuieli excepționale rezultate din reconstituirea contribuțiilor aferente salariilor și penalităților aplicate de organele de inspectie fiscala din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala" organele de inspectie fiscala menționează următoarele:

- suma de S lei nu include penalități aplicate de organele de inspectie fiscala ci reprezintă impozit pe salarii și contribuții stabilite potrivit Raportului de inspectie fiscala n.267/30.06.2015;

- cheltuielile extraordinare sau excepționale cum le denumește societatea, sunt reglementate doar de prevederile pct.34, alin.(2), (3) și pct.263, alin.(1), lit.c) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

- din Raportul de inspectie fiscala nr.X /30.06.2015 întocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P - Iași rezultă că acestea sunt cheltuieli cu impozitele și contribuțiile aferente salariilor acordate de S.C. X S.R.L. în perioada 2010-2015 (cheltuieli cu personalul) și care se includ în categoria cheltuielilor din exploatare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, la prezenta inspectie fiscala s-au luat în calculul indicatorului R.R.C.T. cheltuielile cu personalul rezultate din Raportul de inspectie fiscala nr.X /30.06.2015 pe fiecare an fiscal.

Astfel, în urma completării Dosarului și a constatărilor determinate cu ocazia inspectiei fiscale s-au determinat indicatorii financiari realizați din activitatea de prestări servicii forestiere precum și calculul R.R.C.T. pentru perioada 2012-2015.

Având în vedere cele prezentate mai sus în perioada analizată respectiv 2012-2015 în cazul prestărilor de servicii forestiere efectuate de S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.A. s-au constatat următoarele:

- pentru anul 2012: intervalul intercuartilar inspectie fiscala (2.41%-6.30%), indicator S.C. X S.R.L. (-) 2.00% - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2013: intervalul intercuartilar inspectie fiscala (0.64%-16.15%), indicator S.C. X S.R.L. (-) 6.42%: sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2014: intervalul intercuartilar inspectie fiscala (-) 0.43%-4.56%), indicator S.C. X S.R.L. (-) 21.59%: sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2015: intervalul intercuartilar inspectie fiscala (2.09%-10.22%), indicator S.C. X S.R.L. -15.80%: sub limita inferioară a intervalului de piață.



Prin aplicarea Metodei marjei nete în cazul prestărilor de servicii efectuate se stabilesc valori ale cifrei de afaceri, respectiv a veniturilor presupuse a fi realizate din tranzacția cu afiliații la nivelul marjei statistice realizată de societățile comparabile.

S-a procedat la ajustarea veniturilor S.C. X S.R.L. la preț de piață în cazul prestărilor de servicii de exploatare forestieră, pe baza cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații determinate prin aplicarea cheii de alocare, folosind formula:

Mediana (R.R.C.T.) = Rezultat din exploatare/(Venituri din exploatare - Rezultat din exploatare);

Mediana (R.R.C.T.) = (venituri din exploatare - cheltuieli din exploatare)/cheltuieli exploatare;

Mediana (R.R.C.T.) x cheltuieli de exploatare = Venituri - cheltuieli exploatare;

Venituri din exploatare = Mediana (R.R.C.T.) x cheltuieli de exploatare + cheltuieli exploatare;

VE= Cheltuieli exploatare x (mediana(R.R.C.T.) +1)

Venituri din exploatare suplimentare ajustate = Venituri din exploatare recalculat - venituri din exploatare inițiale.

În acest caz, asupra cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor din prestări servicii exploatare forestieră către clientul afiliat s-a aplicat marja realizată statistic în anii 2012, 2013, 2014 și 2015 rezultată din Anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală, la nivel de mediană potrivit prevederilor Ordinului nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer și Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor.

Urmare aplicării metodei Marjei nete pentru perioada 2012-2015 în cazul prestărilor de servicii, au rezultat următoarele venituri suplimentare ajustate:

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2012: S lei

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2013: S lei

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2014: S lei

Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2015: S lei.

Cu sumele prezentate mai sus s-a ajustat rezultatul fiscal aferent anilor 2012, 2013,2014 și 2015.

### *2.2.2. Livrare de masă lemnoasă (bușteni) către afiliații S.C. XS.A. și S.C. X S.A.*

În aplicarea Metodei marjei nete, indicatorul luat în calcul de către societate pentru studiu de analiză comparativ este Rata rentabilității vânzărilor (R.R.V.) calculată cu formula: Rezultat din exploatare/Cifra de afaceri netă.

La determinarea indicatorului Rata rentabilității vânzărilor obținut de către S.C. X S.R.L. din activitatea de vânzare masă lemnoasă către S.C. XS.A. respectiv S.C. X S.A., în perioada analizată (anul 2012, 2015 și 2016) societatea nu a anexat la dosar documente financiar contabile din care să rezulte cuantumul cifrei de afaceri și pierderii realizate în relațiile cu afiliații din vânzarea materialului lemnos.

În urma solicitării nr.221/17.01.2018, Dosarul preturilor de transfer a fost completat cu documente și justificări privind modul de alocare a veniturilor și cheltuielilor pe fiecare activitate; S.C. X S.R.L. a recalculat indicatorul realizat în relația cu S.C. X S.A. respectiv S.C. X S.A.

Indicatorul a fost calculat pentru eșantionul considerat comparabil interogând baza de date Amadeus, urmat de analiza calitativă a eșantionului. Strategia de căutare a presupus obținerea unui eșantion folosind următoarele criterii: criteriu geografic, obiectul de activitate, societăți active, criteriu de independență, caracteristicile filialelor, tipul situațiilor financiare disponibile, mărimea societăților.

Pentru a consolida căutarea, societatea a efectuat și o căutare manuală a eșantionului stabilind câteva filtre financiare respectiv: situații financiare, pierderea cumulată și selecție manuală după criteriu de independență și obiect de activitate.

În urma selecției realizate au rezultat un număr de patru societăți pentru anul 2015 și 2016 și cinci societăți pentru anul 2012, societăți acceptate supuse analizei, conform celor prezentate la pct.V.3.3.4 din dosar.

S.C. X S.R.L. a determinat intervalul de piață format din indicatorul de rentabilitate ales al companiilor selectate în eșantionul de comparabilitate (Rata rentabilității vânzărilor) calculând o medie ponderată a R.R.V. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat ce a fost comparată cu același indicator realizat anual de partea testată, respectiv S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.R.L. și S.C. X S.A., pentru perioada analizată 2012, 2015 și 2016.

Intervalul de comparabilitate determinat de societate pe trei ani anteriori fiecărui an analizat comparat cu indicatorul realizat recalculat de S.C. X S.R.L. în fiecare an analizat are valorile care urmează:

2012: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2009 - 2011 (1.49%~5.16%), indicatorul S.C. X S.R.L. în anul 2012 în relația cu S.C. XS.R.L. este (-) 97,30% - sub limita inferioară a intervalului de piață;

2015: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2010-2012 (0.66%-1.94%), indicatorul S.C. X S.R.L. în anul 2015 în relația cu S.C. XS.R.L. este (-) 5,69% - sub limita inferioară a intervalului de piață iar în relația cu S.C. X S.R.L. este 17,41 % - peste limita superioară a intervalului de piață;

2016: interval intercuartilar evidențiat pentru perioada 2013 - 2015 (2.05%~3,81%), indicatorul S.C. X S.R.L. în anul 2016 în relația S.C.

Exemplarul 1/5

XS.R.L. este (-) 12,77% sub limita inferioară a intervalului de piață iar în relația cu S.C. X S.R.L. este de 4.08 % - peste limita superioară a intervalului de piață.

Potrivit concluziei societății, prezentate din Dosarul prețurilor de transfer, aceasta recunoaște că indicatorul de profit nu s-a încadrat în intervalul intercuartilar determinat și consideră că acest rezultat nu este relevant în determinarea conformității tranzacției de vânzare masă lemnoasă efectuată de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. și S.C. XS.A. cu principiul valorii de piață.

*Constatări în urma analizei dosarului*

- utilizarea pentru analiză a Metodei marjei tranzacționale nete, este adecvată, deoarece compară activitatea desfășurată de către societăți comparabile, având în vedere funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și materializate și activele efectiv utilizate. Metoda presupune compararea indicatorilor financiari de profit ale părții testate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili;

- referitor la determinarea intervalului de comparabilitate, societatea explică modul de stabilire a intervalului intercuartilar în Anexa nr.2 la Dosarul prețurilor de transfer, respectiv folosirea datelor aferente mai multor ani și a mediei așa cum prevăd liniile directoare O.C.D.E.;

- societatea a comparat Media ponderată R.R.V. pe trei ani anteriori fiecărui an analizat (media ponderată multianuală), cu indicatorul anual realizat de S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.A. respectiv S.C. X S.A.

- la determinarea intervalului de comparabilitate nu s-au luat în calcul informații din anul pentru care se realizează analiza ci numai din anii anteriori anului fiscal analizat așa cum este prezentat la pct.V 3.3.2 din Dosarul prețurilor de transfer, conform prevederilor pct.3.76 din Liniile directoare O.C.D.E.;

- pentru o înțelegere cât mai exactă a situației, se recomandă utilizarea de date atât aferente anilor anteriori celor analizați cât și a anilor ulteriori derulării efective a tranzacțiilor analizate. Scopul realizării de analize pe date multianuale este de a stabili dacă rezultatul unui anumit an este influențat de factori anormali, cu caracter provizoriu (ex: fluctuații ale cursului de schimb valutar cauzat de instabilitate politică).

Prin urmare, analiza anuală pe baza indicatorilor financiari realizați reflectă cel mai fidel comportamentul S.C. X S.R.L. prin comparație cu tendința generală a pieței privind livrarea de masă lemnoasă prin comportamentul fiscal al comparabilelor din eșantionul analizat în dosar.

În analiza proprie în timpul inspecției fiscale nu a fost acceptată metoda de stabilire a indicatorului de comparabilitate pentru societățile din eșantion, întrucât la data analizei sunt disponibile în aplicațiile utilizate în

Exemplarul 1/5

domeniu, inclusiv în aplicația Amadeus utilizată de societate, datele contabile ale companiilor pentru anii analizați.

Cu privire la eșantionul comparabil ales, organele de inspecție fiscală constată că societatea a analizat companii care îndeplinesc condițiile din strategia de căutare.

A fost selectat un eșantion format din 5 societăți pentru anul 2012 și 4 societăți pentru anii 2015-2016 considerate comparabile la care a raportat (comparat) indicatorul calculat.

Analizând eșantionul se constată următoarele:

- utilizarea unui număr diferit de societăți în cadrul eșantionului de comparabilitate pentru anul 2012 și perioada 2015-2016, fapt care ar putea da distorsiuni ale analizei intervalului;

- includerea în eșantion în anul 2012 a două societăți respectiv S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X și S.C. XS.R.L. C.U.I. X care, în urma documentării și interogării bazei de date Orbis, au rezultat următoarele:

- S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X - nu are depuse situații financiare anuale în perioada 2012-2016;

- S.C. X SRL CUI X înregistrează pierdere netă în anul 2012 de S lei, în anul 2013 de S lei, în anul 2014, 2015 și 2016 de S lei.

După respingerea celor două societăți, din eșantionul ales pentru comparare de către S.C. X S.R.L., organele de inspecție fiscală consideră că sunt societăți comparabile prin prisma argumentelor acceptate în dosar cinci societăți: S.C. X S.R.L. CUI RO X, S.C. X S.R.L. CUI RX, S.C.X S.A., CUI R0 X S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X și S.C. X S.R.L. C.U.I. RO X.

Ca urmare, s-a procedat la stabilirea indicatorului R.R.V. calculat anual în baza datelor financiare raportate de cele 5 societăți comparabile, recunoscute de S.C. X S.R.L în dosar și care s-au dovedit a fi în urma interogării bazei de date ORBIS existente la nivel de regiune și independente pentru perioada analizată, „pentru a putea fi comparat cu RRV realizată de S.C. X S.R.L.”

S-a stabilit noul interval de comparabilitate rezultat în urma inspecției fiscale utilizând funcția oferita de sistemul de operare Microsoft Excel, astfel (anexa nr. 8):

2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-)2.16 %-0.25%);

2015: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (3.94%-8.68%);

2016: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-) 65,38%- 92.87%);

Cu privire la determinarea R.R.V. obținută de către S.C. X S.R.L. din activitatea de vânzare masă lemnoasă către S.C. XS.A. s-a constatat că în anul 2012 societatea a luat în calcul ca indicator financiar cifra de afaceri realizată din vânzarea de materialului lemnos eronat suma de S lei față de S lei cât s-a determinat la inspecția fiscală și evidențiată în Dosarul prețurilor de transfer.

Diferența de S lei reprezintă vânzare de mărfuri (material lemnos) către S.C. XS.A. Neamț.

Astfel, în urma completării Dosarului și a constatărilor determinate cu ocazia inspecției fiscale s-au determinat (indicatorii financiari realizați din activitatea de vânzare masă lemnoasă în relațiile cu cei doi afiliați respectiv S.C. XS.A. și S.C. X S.A., precum și calculului R.R.V.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în perioada analizată respectiv anul 2012, anul 2015 și anul 2016 în cazul livrărilor de material lemnos (bușteni) efectuat de S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.A. și S.C. X GROUP S.R.L., s-au constatat următoarele:

- pentru anul 2012: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-)2.16%-0.25%): indicator S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.R.L. - 27,64%: - sub limita inferioară a intervalului de piață;

- pentru anul 2015: intervalul intercuartilar inspecție fiscală (3.94% - 8.68%), indicator S.C. X S.R.L în relația cu S.C. XS.A. - 5.69% - sub limita inferioară a intervalului de piață iar în relația cu S.C. X S.A. 17.41% - peste limita superioară a intervalului intercuartilar;

- pentru anul 2016: intervalul intercuartilar inspecție fiscală ((-)65.38%-92.87%), indicator S.C. X S.R.L în relația cu S.C. XS.A. - 12.77%) - în interiorul intervalului intercuartilar iar în relația cu S.C. X S.A. 4.08%% - peste limita superioară a intervalului intercuartilar.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute de S.C. X S.R.L. la preț de piață în cazul livrărilor de masă lemnoasă, pe baza cheltuielilor de exploatare aferente tranzacțiilor cu afiliații.

În acest caz, asupra cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor din livrarea de masă lemnoasă către clienții afiliați s-a aplicat marja realizată statistic la nivel de mediană conform prevederilor Ordinului nr.222/2008 privind conținutul dosarului preturilor de transfer și Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preturilor.

Rezultatele aplicării metodei Marjei nete pentru anul 2012 și 2015 în cazul livrărilor de material lemnos către societățile afiliate este următorul:

- 1.Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2012 în relația cu S.C. X S.A. în sumă de S lei;

2. Venituri suplimentare ajustate pentru anul 2015 în relația cu S.C. X S.A. în sumă de S lei.

Cu sumele prezentate mai sus s-a ajustat rezultatul fiscal aferent anului 2012 și 2015.

Urmare celor precizate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele venituri suplimentare urmare a analizării Dosarului prețurilor de transfer:

Pentru anul 2012 – S lei;

Pentru anul 2013 – S lei;

Pentru anul 2014 – S lei;

Pentru anul 2015 – S lei.

Prin contestația formulată petenta își exprimă dezacordul în ceea ce privește ajustarea efectuată de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în opinia sa, se observă că, deși organele fiscale au menționat principiile relevante O.C.D.E., totuși la determinarea preturilor de transfer nu le-au respectat atunci când au recalculat indicatorii de profitabilitate (RRV) ai societății.

Petenta consideră că modul de calcul al indicatorului de profitabilitate „*marja netă*” al societății este eronat determinat, ceea ce conduce la supradimensionarea ajustării de prețuri de transfer realizată de organele de control.

De asemenea, petenta consideră că procedura urmată de către organele de inspecție fiscală în vederea ajustării la cuarțila mediană nu este în concordanță cu prevederile legislative în vigoare aferente perioadei controlate.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și alin. (5) precum și art. 11 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada verificată, unde se prevede:

#### **„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.**

(...)

**5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”**

Pct. 12 din Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, prevede:

**„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**

Exemplarul 1/5

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

**„ART. 11**

**Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**

**(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:**

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

**b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;**

**c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;**

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Pct. 22, 23, 24, 25 și 29 din Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, prevăd:

**22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.**

**23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:**

**a) metoda comparării prețurilor;**

**b) metoda cost-plus;**

**c) metoda prețului de revânzare;**

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.**

**24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.**

**(...)**

#### **25. Metoda comparării prețurilor**

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

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

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

**Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.**

#### **29. Metoda marjei nete**

**Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.**

**Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.**



**În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.”**

Conform textului de lege, 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.

Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente.

La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosesc următoarele metode:

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

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile.

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

Din situația prezentată se reține că în urma prezentării de către societatea contestatoare a Dosarului prețurilor de transfer, au fost identificate anumite deficiențe în ceea ce privește Metoda comparării prețurilor în cazul livrării de masă lemnoasă, astfel:

- intervalul de comparabilitate al prețurilor la care SC X SA a achiziționat masă lemnoasă de la terți, nu include anul 2012;
- nu au fost anexate la dosar documente din care să rezulte prețurile practicate în tranzacțiile cu terți și informațiile despre societățile în cauză;
- societatea nu a prezentat în dosar cantități comparabile ale părților afiliate cu cele ale entităților independente și nu a corectat cu diferențe în plus sau în minus prețul de vânzare;
- societatea a comparat prețul mediu de achiziție de la S.C. X S.R.L. cu mediana prețurilor de achiziție de la independenți pe toată perioada 2015-2016;
- intervalul de comparabilitate ale pentru calculul funcțiilor statistice „quartile și mediana” și calculul tarifului mediu nu este ales și calculat pentru fiecare an fiscal ci pentru perioada cumulată respectiv 2015-2016.

Urmare celor precizate, art. 7 alin. (3) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, prevede:

## **„ART. 7**

**(3) Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, solicitat conform prevederilor art. 2 alin. (2) și (4), reprezintă lipsa datelor necesare organului de inspecție fiscală, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață.”**

În ceea ce privește Metoda marjei nete, aceasta a fost aleasă în completarea Metodei comparării prețurilor pentru justificarea prețurilor practicate în cele două tipuri de tranzacții cu afiliații.

În ceea ce privește susținerea societății conform căreia modul de calcul al indicatorului de profitabilitate Marja netă este eronat determinat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au calculat indicatorul Marja netă, ci indicatori Rata rentabilității costurilor și Rata rentabilității vânzărilor.

În ceea ce privește Marja netă, după cum s-a precizat anterior, aceasta a fost aleasă atât de societate cât și de organele de inspecție fiscală, completare la Metoda comparării prețurilor.

Prin contestația formulată societatea susține faptul că, procedura urmată de organele de inspecție fiscală în vederea ajustării la cuarțila mediană nu este în conformitate cu prevederile legislative în vigoare aferente perioadei controlate.

Referitor la aceste aspecte, face, precizarea că, art. 2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr. 222 din 8 februarie 2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, prevede următoarele:

## **„ANEXA 1**

### **DOSARUL prețurilor de transfer**

#### **CAP. 1**

#### **Întocmirea dosarului prețurilor de transfer**

(...)

#### **ART. 2**

**(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.**

**(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.**

**(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de**

**transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.”**

Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 442/2016 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, precizează următoarele:

**„ART. 1**

**În vederea documentării respectării principiului valorii de piață a prețurilor de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor desfășurate cu persoane afiliate, contribuabilii/plătitorii au obligația de a întocmi dosarul prețurilor de transfer, în condițiile stabilite prin prezentul ordin.**

(...)

**ART. 9**

**(1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.**

**(2) Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.”**

Conform textului de lege, în condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață.

**Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței care va fi considerată mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate.**

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea a calculat indicatorul R.R.V. obținând valoarea de (-) 97,30% și nu a luat în calcul la stabilirea acestuia suma de S lei, reprezentând venituri realizate din livrarea de masă lemnoasă către afiliatul S.C. X S.A. și suma de S lei

reprezentând cheltuieli aferente veniturilor din vânzarea de mărfuri de S lei.

În urma recalculării prezentate anterior, a rezultat indicatul RRV cu valoarea de – 27,64% față de indicatorul determinat de societate respectiv – 97,30%.

Urmare aplicării recalculării de către organele de inspecție fiscală a Metodei marjei nete pentru perioada 2012-2015 în cazul prestațiilor de servicii, au rezultat următoarele venituri suplimentare ajustate:

Anul 2012 - S lei;

Anul 2013 – S lei;

Anul 2014 – S lei;

Anul 2015 – S lei.

În ceea ce privește aplicarea Marjei nete în cazul prestațiilor de servicii au rezultat următoarele venituri ajustate:

Anul 2012 – S lei;

Anul 2015 – S lei.

Având în vedere că societatea nu se situează în intervalul de comparabilitate iar prevederile legale citate anterior prevăd că ajustarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață se face la valoarea mediană a intervalului de comparare, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit pentru anii 2012, 2013, 2014 și 2015 diferența de venituri suplimentară în sumă de 2.277.735 lei, care a generat un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată.**

**B. Referitor la reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 cu influențe 0 la impozitul pe profit însă cu generarea de accesorii pe acest interval, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la repunerea veniturilor realizate din prestări servicii și necontabilizate la perioada care se referă, și au recunoscut cheltuielilor aferente acestora la termenul scadent pentru Declarațiile privind impozitul pe profit rectificative, în condițiile în care societatea nu a înregistrat în contul 704 „venituri din servicii prestate” valoarea integrală a veniturilor.**

**În fapt,** la data de 03.04.2017 societatea contestatoare a făcut obiectul unei verificări inopinate, care a avut ca obiectiv soluționarea adresei Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași transmisă prin poștă electronică în data de 20.02.2017 înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. 803 din 21.03.2017 prin care se solicită efectuarea unui control inopinat în baza prevederilor art.

134 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării inopinate au fost stabilite particularitățile activității cu efecte asupra documentării tranzacțiilor între persoane afiliate și a fost încheiat Procesul verbal de control nr. X din 11.04.2017.

Ulterior, la data de 25.09.2017 societatea a făcut obiectul actualei verificări fiscale care a avut ca obiect verificarea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și a TVA pentru perioada 01.01.2012-31.05.2017.

În perioada verificată, societatea contestatoare a realizat în principal venituri din prestări servicii - exploatare forestieră și vânzarea de produse finite - masă lemnoasă, respectiv bușteni.

Pe anii 2012-2015, situația se prezintă astfel:

### **La data de 31.12.2012**

Pentru anul fiscal 2012 societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit inițială în data de 25.03.2013 și ulterior trei declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit pe anul 2012, rectificativă, depusă la organul fiscal în data de 30.05.2014 societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar -S lei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% - S lei, impozit care a fost declarat prin Declarația privind impozitul pe profit 100 pentru trimestrul I 2012 și achitat.

În data de 14.04.2017, societatea depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2012, rectificativă, în care declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar -S lei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% -S lei, impozit pe care menționează că a fost declarat în cursul anului prin Declarația 100.

Conform fișei contribuabilului impozitul pe profit declarat este de S lei.

Diferența declarată în plus la venituri de S lei (S lei venituri realizate în perioada 01.01.2012-30.09.2012 + S lei venituri realizate în trimestrul IV 2012), reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii

Exemplarul 1/5

exploatare forestieră pentru S.C. XS.A., beneficiar cu care are relații de afiliere, determinate de organele de inspecție fiscală la controlul inopinat desfășurat în perioada 21.03.2017- 30.03.2017, urmare căruia a fost încheiat Proces verbal nr. X/11.04.201.

La actuala inspecție fiscală, societatea contestatoare a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației rectificative privind impozitul pe profit anul 2012 din 14.04.2017, următoare documente:

- pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 în sumă de S lei (fără TVA) emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferență prestări servicii exploatare în perioada ianuarie 2012 – decembrie 2012”, la care este anexată Situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusă” ce a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „Clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat”;

- pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. XS.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012- decembrie 2012”, la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrată în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „Furnizori”.

În perioada ianuarie-decembrie 2012 S.C. X S.R.L. a prestat servicii societății afiliate S.C. XS.A, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior, potrivit Contractului de prestări servicii nr.X /17.01.2012.

În contract se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin Actul adițional nr. 1 la contract se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masă lemnoasă se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar”.

La data facturării valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în Actul adițional la contract.

Organele de inspecție fiscală exemplifică cu factura nr.X/31.01.2012 la care sunt anexate următoarele documente justificative:

- situația întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C. XS.A. în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexe la contract și valoarea prestării;

- situația cu alimentările de carburanți (întocmită valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A.

În factura menționată mai sus sunt evidențiate:

- venituri din prestări servicii în sumă de S lei;
- valoarea carburantului pus la dispoziție de S.C. XS.A. în sumă de S lei, cu semnul minus;

- o valoare netă de S lei, care a fost înregistrată în contul 704 "venituri din prestări servicii".

În perioada următoare, facturile au fost emise fie ca factură menționată mai sus, fie prin facturarea valorii nete a prestării de servicii, calculată pe documentul anexă la factura, astfel: c/val servicii prestate - c/val carburantului pus la dispoziție de S.C XS.R.L.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri a fiecărui an iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. XS.A. note de intrare - recepție în gestiunea S.C. X S.R.L. și consumul, respectiv bonuri de consum, fișa limită consum carburanți.

Coroborând reglementările legale pentru TVA (baza impozabilă stabilită suplimentar la impozitul pe profit a generat TVA colectată suplimentar) și impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală, concluzionează:

- din documentele prezentate de societate rezultă că a avut loc o livrare de bunuri între S.C. XS.A. și S.C. X S.R.L. atâta timp cât S.C. X S.R.L. a dispus de carburanți ca un proprietar, în sensul că au fost consumați pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii;

- S.C. XS.A. la momentul achiziționării carburanților cunoștea destinația acestora, respectiv că sunt și în beneficiul altei persoane, respectiv S.C. X S.R.L., conform celor stipulate în contractul încheiat cu aceasta.

În aceste condiții, S.C. XS.A. avea obligația refacturării carburantului achiziționat și pus la dispoziția prestatorului având ca documente justificative factura de intrare de la furnizorul de carburanți și situația cu alimentările de carburanți făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L la pompa S.C. XS.A.;

- S.C. X S.R.L. trebuia să înregistreze în contul 704 „Venituri din servicii prestate”, valoarea integrală a veniturilor realizate conform situației întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C. XS.A. privind lucrările efectuate de S.C. X S.R.L pe partizi în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexele la contract și valoarea prestării;

- pentru contravaloarea carburanților consumați trebuia să solicite factura de la S.C. XS.A. în baza situației cu alimentările de carburanți (întocmită valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A și să înregistreze pe cheltuieli de exploatare contravaloarea acestora în baza documentelor justificative de consum - bonuri de consum, fișă limită de consum.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2012 rectificativă, depusă în data de 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2012-31.12.2012 și cheltuielile aferente cu

Exemplarul 1/5



carburanții, care nu au generat impozit suplimentar deoarece sunt în același cuantum, respectiv de Slei.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, veniturile realizate și necontabilizate au fost repuse la perioada când au fost realizate, iar cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit anul 2012, cod 101 rectificativă, respectiv 25.03.2013 având la bază factura emisă de S.C. X S.A. în data de 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-III 2012, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101 rectificativă pentru anul 2012; societatea nu a depus Declarația 100 rectificativă pentru perioada trim.I-III. 2012.

Impozit pe profit de plată stabilit suplimentar pentru intervalul 25.04.2012 (termen scadent pentru trim.I) - 25.03.2014 (termen scadent pentru trim.IV) generează accesorii pe interval.

### **La data de 31.12.2013**

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2013 depusă la organul fiscal în data de 25.03.2014, societatea contestatoare declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare Slei;

cheltuieli de exploatare S lei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar (-) Slei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% - Slei, impozit care a fost declarat prin Declarația 100 și achitat.

În data de 14.04.2017 societatea depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2013 rectificativă, în care declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;

cheltuieli de exploatare Slei;

rezultat din exploatare S lei;

rezultat financiar (-) Slei;

profit impozabil S lei;

impozit pe profit cu cota de 16% Slei.

Diferența declarată în plus la venituri de S lei (S lei, venituri realizate în perioada 01.01.2013-30.09.2013 + S lei, venituri realizate în trimestrul IV 2013) reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. XS.A., beneficiar cu care are relații de afiliere.

La prezenta inspecție fiscală societatea contestatoare a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației rectificativă 101 din 14.04.2017:

- pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. X ada ian 2013-dec 2013", la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusă”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „Clienți” prin creditul contului 117 ”Rezultat reportat”;

- pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. XS.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2013-decembrie 2013”, factură la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrată în debitul contului 117 „rezultat reportat” prin creditul contului 401 „furnizori”.

În perioada ianuarie-decembrie 2013 S.C. X S.R.L C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. XS.A CUI X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior în baza Contractului de prestări servicii nr.X/06.02.2013 în care se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin Actul adițional nr. 1 la contract se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masa lemnoasa se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar " .

La data facturării valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actul adițional la contract.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri cu suma de S lei, iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune/consumul, respectiv facturi emise de S.C. XS.A., note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L., bonuri de consum, fișă limită consum carburanți.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2013 rectificativă, din 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2013-31.12.2013 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat bază impozabilă suplimentară deoarece sunt în același cuantum, respectiv de S lei.

La prezenta inspecție fiscală veniturile realizate și necontabilizate au fost repuse la perioada când au fost realizate, iar cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru „Declarația privind impozitul pe profit anul 2013, cod 101, rectificativă, respectiv 25.03.2014, având la bază factura emisă de S.C. XS.A. în data de 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-III 2013, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101 rectificativă pentru anul

2013; societatea nu a depus Declarația 100 rectificativă pentru perioada trim.I-III 2013.

Impozitul pe profit de plată stabilit suplimentar pe intervalul 25.04.2013-25.03.2014 generează accesorii pe interval.

#### **La data de 31.12.2014**

Pentru anul fiscal 2014 societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit 101 inițială în data de 25.03.2015 și ulterior două declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2013, rectificativă depusă la organul fiscal în data de 02.06.2015, societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare (-) S lei;  
rezultat financiar (-) S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

În data de 14.04.2017 societatea contestatoare depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2014, rectificativă în care declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare (-) S lei;  
rezultat financiar (-) S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

Diferența declarată în plus la venituri și cheltuieli de exploatare în sumă de S lei (S lei venituri realizate în perioada 01.01.2014-30.09.2014 + S lei venituri realizate în trim.IV 2014), reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. XS.A., beneficiar cu care are relații de afiliere.

La prezenta inspecție fiscală societatea a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației 101 rectificativă din 14.04.2017:

- pentru venituri factura nr.Xdin data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. prin care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare in perioada ian - dec 2014”, la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusa”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „Clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat”;

- pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. XS.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat in perioada ianuarie - decembrie

Exemplarul 1/5

2014”, factura la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrate în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „Furnizori”.

În perioada ianuarie-decembrie 2014 S.C. X S.R.L C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. XS.A C.U.I. X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior în baza Contractului de prestări servicii nr.X /29.01.2014 în care se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin Actul adițional nr.1 la contract se stipulează că "valoarea prestării de servicii de exploatare masa lemnoasa se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar" .

La data facturării valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actul adițional la contract.

Prin politica adoptată de societate, s-a diminuat cifra de afaceri cu suma de S lei, iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. XS.A, note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L., consumul, respectiv bonuri de consum, fișa limită consum carburanți.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2014, rectificativă, din 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2014-31.12.2014 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat bază impozabilă suplimentară deoarece sunt în același cuantum, respectiv de S lei.

La prezenta inspecție fiscală veniturile realizate și necontabilizate au fost repuse la perioada când au fost realizate, iar cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru „Declarația privind impozitul pe profit anul 2014, cod 101, rectificativă, respectiv 25.03.2015, având la bază factura emisă de S.C. XS.A. în data de 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-III 2014, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101 rectificativă pentru anul 2014; societatea nu a depus Declarația 100 rectificativă pentru perioada trim.I-III 2014.

Impozitul pe profit de plată stabilit suplimentar pe intervalul 25.04.2014-25.03.2015 generează accesorii pe interval.

### **La data de 31.12.2015**

Pentru anul fiscal 2015 societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit inițială în data de 25.03.2016 și ulterior două declarații rectificative.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2015, rectificativă, depusă la organul fiscal în data de 31.05.2016 societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare (-)S lei;  
rezultat financiar (-)S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

În data de 14.04.2017 depune la organul fiscal Declarația privind impozitul pe profit anul 2015 rectificativă în care societatea declară următoarele rezultate:

venituri din exploatare S lei;  
cheltuieli de exploatare S lei;  
rezultat din exploatare - S lei;  
rezultat financiar -S lei;  
pierdere contabilă S lei;  
pierdere fiscală S lei.

Diferența declarată în plus la venituri din exploatare de S lei (S lei venituri realizate în perioada 01.01.2015-30.09.2015 +S lei venituri realizate în trim.IV 2015), reprezintă venituri realizate de societate din prestări servicii exploatare forestieră pentru S.C. XS.A., beneficiar cu care are relații de afiliere.

La prezenta inspecție fiscală societatea a prezentat ca documente justificative care au stat la baza întocmirii Declarației 101 rectificativă depusă în data de 14.04.2017:

- pentru venituri factura nr.X din data de 27.04.2017 emisă de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare in perioada ian-dec 2015”, la care este anexată situația detaliată privind „valoarea carburanților dedusa”, factură care a fost înregistrată în contabilitate în luna aprilie 2017 în debitul contului 411 „clienți” prin creditul contului 117 „Rezultat reportat” și pentru cheltuieli:

- pentru cheltuieli factura nr.X/27.04.2017 emisă de S.C. XS.A. către S.C. X S.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat in perioada ianuarie -decembrie 2015”, factură la care este anexată situația anuală privind „valoarea carburantului dedus”, înregistrată în debitul contului 117 „Rezultat reportat” prin creditul contului 401 „Furnizori”.

În perioada ianuarie-decembrie 2015 S.C. X S.R.L a prestat servicii societății afiliate S.C. X S.A. constând în exploatare masă lemnoasă pe picior în baza Contractelor de prestări servicii nr. 1/05.01.2015 și nr. 115/15.10.2015 în care se menționează tariful pe m.c. exploatat, iar prin Actul adițional nr.1 la contract se stipulează că "valoarea

prestării de servicii de exploatare masa lemnoasa se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar" .

La data facturării, valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actul adițional la contract.

Prin politica adoptată de societate s-a diminuat cifra de afaceri cu suma de Slei, iar pentru carburanții consumați de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. XS.A. note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L. și consumul respectiv bonuri de consum, fișa limită consum carburanți.

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2015 rectificativă, din 14.04.2017 societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2015-31.12.2015 și cheltuielile aferente cu carburanții, care nu au generat baza impozabilă suplimentară deoarece sunt în același cuantum, respectiv de Slei.

La prezenta inspecție fiscală veniturile realizate și necontabilizate au fost repuse la perioada când au fost realizate, iar cheltuielile cu carburanții se recunosc la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit anul 2015, cod 101, rectificativă, respectiv 25.03.2016 având la bază factura emisă de S.C. XS.A. în 27.04.2017.

Repunerea veniturilor la perioada care se referă a generat bază impozabilă suplimentară numai pentru intervalul trim.I-III 2015, urmare a depunerii de către societate a Declarației 101, rectificativă, pentru anul 2015.

Societatea nu a depus Declarația 100, rectificativă, pentru perioada trim.I-III 2015.

Impozitul pe profit de plată stabilit suplimentar pentru intervalul 25.04.2015-25.03.2016 generează accesorii pe interval.

Din cele prezentate anterior se reține că în acest caz cheltuielile cu carburanții aferente veniturilor realizate și necontabilizate la perioada care se referă, nu au fost luate în calcul de către organele de inspecție fiscală, pe motiv că societatea nu deține documente justificative care să fie datate cu perioada respectivă ci deține facturi emise în data de 27.04.2017, care conform prevederilor legale în vigoare au condus la întocmirea unei Declarații 101 rectificativă pentru fiecare an fiscal.

Urmare celor precizate, pentru **perioada 2012-2015**, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele venituri din prestări servicii exploatare forestieră, realizate și nedeclarate :

|                      |                  |
|----------------------|------------------|
| Trimestrul I 2012    | Slei;            |
| Trimestrul II 2012   | S lei;           |
| Trimestrul III 2012  | S lei;           |
| Total cumulativ      | Slei;            |
| <u>Trimestrul IV</u> | <u>(-) Slei.</u> |

Trimestrul I 2013 S lei;  
Trimestrul II 2013 S lei;  
Trimestrul III 2013 Si;  
Total cumulat S lei;  
Trimestrul IV (-) S lei.

Trimestrul I 2014 S lei;  
Trimestrul II 2014 S lei;  
Trimestrul III 2014 S lei;  
Total cumulat S lei;  
Trimestrul IV (-) S lei.

Trimestrul I 2015 S lei;  
Trimestrul II 2015 S lei;  
Trimestrul III 2015 S lei;  
Total cumulat S lei;  
Trimestrul IV (-) S lei.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, facturile și anexele la acestea, emise de societate și acceptate de S.C. XS.A. demonstrează în mod indubitabil faptul că din punct de vedere comercial părțile au ales să stabilească prețul prestației prin raportarea la suma determinată și menționată în facturi.

Reglementările legale și jurisprudența instanțelor de judecată cu privire la interpretarea contractului încheiat între părți confirmă faptul că părțile sunt cele care determină în mod liber efectele contractului pe care îl încheie și această libertate nu are limite decât prescripțiile prohibitive și imperative ale legii.

Pe baza facturilor nr. X - X, emise în data de 27.04.2017, reprezentând „*diferența prestări servicii de exploatare in perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015*”, a înregistrat, pe de o parte, în contul 704 „*Venituri din lucrări executate si servicii prestate*” valoarea integrală a costului cu combustibilul utilizat și pe de cealaltă parte, conform facturilor nr. X - X întocmite la aceeași dată de către S.C. X S.R.L. reprezentând „*recuperare combustibil utilizat in perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015*”, a înregistrat în același quantum, pe contul de cheltuieli de exploatare, contravaloarea acestui combustibil.

Societatea consideră că organele fiscale au decis în mod nejustificat să impună societății plata unor sume suplimentare din punct de vedere al impozitului pe profit, considerând că aceste cheltuieli cu carburanții se recunosc doar la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit rectificativă (formular 101) completată pentru anii fiscali 2012 -2015.

De asemenea, consideră nefondată concluzia inspectorilor fiscali, argumentația sa bazându-se pe prevederile privind completarea

Exemplarul 1/5

Declarației 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat și a Declarației rectificativă.

În opinia contestatoarei, coroborând reglementările legale privind modalitatea de declarare și de plată a impozitului pe profit, rezultă că, atâta timp cât diferența de valoare a venitului serviciilor executate în beneficiul S.C. XS.A. cât și costul cu combustibilul utilizat de societate decontat și facturat de S.C. XS.A. stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală au aceleași valori și se recunosc în aceeași perioadă fiscală, nu se poate pune în discuție o baza impozabilă suplimentară la calculul impozitului pe profit la nivelul trimestrelor I - III, și de asemenea nu determină o obligație suplimentară de plată de impozit pe profit la nivelul trimestrelor I - III și implicit nu generează obligații accesorii la nivelul impozitului pe profit datorat de societate la nivelul trimestrelor I-III aferente anilor 2012 - 2015.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada 2012-2015, conform căruia:

**„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.**

(...)

**(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;**

Conform textului de lege, 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.

Nu sunt deductibile 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.

Pct. 45, pct. 46 și pct. 48 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevăd:

Exemplarul 1/5



**„45. - (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.**

**(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.**

**46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.**

**(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

**Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

**În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.**

**48. - În cazuri excepționale pot fi efectuate abateri de la principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.”**

Conform textelor de lege, în ceea ce privește principiul necompensării, acesta presupune că orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Conform acestui principiu, prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

În cazuri excepționale pot fi efectuate abateri de la principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- în perioada 2012-2016 societatea contestatoare a prestat servicii de exploatare forestieră către S.C. X S.A. în baza Contractelor de exploatare nr. X din 17.01.2012, nr. X/06.02.2013, nr. X/29.01.2014, nr. X/05.01.2015 și nr. X/15.10.2015 în care se menționează tariful pe m.c. iar prin actele adiționale la respectivele contracte se menționează faptul că, valoarea prestării de servicii de masă lemnoasă se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar;

- la data facturării, valoarea serviciilor prestate de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. a fost diminuată cu valoarea combustibilului consumat

Exemplarul 1/5

pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii;

- urmare controlului inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț în perioada 21.03.2017-30.03.2017 și materializat prin Procesul verbal nr. X din 11.04.2017, S.C. XS.A. emite către S.C. X S.R.L. facturile nr. X-X din data de 27.04.2017, existente în xerocopie la dosarul cauzei, pe care se menționează „Recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015” la care este anexată „situația anuală privind valoarea combustibilului dedus”.

De asemenea, S.C. X S.R.L. emite către S.C. XS.R.L. facturile nr. X-X din data de 27.04.2017 pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare în perioada ian 2012-dec. 2015”.

În data de 14.04.2017 societatea contestatoare depune la organul fiscal Declarațiile 101 privind impozitul pe profit, rectificative, în care declară următoarele venituri exploatare:

Pentru **anul 2012** - Slei, diferența declarată în plus la venituri Slei, din care **Slei** venituri realizate în perioada 01.01.2012-30.09.2012 și S lei venituri realizate în trimestrul IV 2012);

Pentru **anul 2013** – S lei, diferența declarată în plus la venituri S lei, din care **S lei** venituri realizate în perioada 01.01.2013-30.09.2013 și S lei venituri realizate în trimestrul IV 2013);

Pentru **anul 2014** – S lei, diferența declarată în plus la venituri S lei, din care **S lei** venituri realizate în perioada 01.01.2014-30.09.2014 și Slei venituri realizate în trimestrul IV 2014);

Pentru **anul 2015** – Slei, diferența declarată în plus la venituri Slei, din care **S lei** venituri realizate în perioada 01.01.2015-30.09.2015 și S lei venituri realizate în trimestrul IV 2015).

Prin Declarațiile rectificative depuse în data de 14.04.2017, societatea declară veniturile realizate și nedeclarate în perioada 01.01.2012-31.12.2015 și cheltuielile aferente cu carburanții care nu au generat impozit suplimentar deoarece sunt în același quantum.

Prin actul de control întocmit, organele de inspecție fiscală menționează faptul că, prin politica adoptată de societate s-a diminuat cifra de afaceri pentru fiecare an, astfel:

În anul 2012 cu suma de Slei;

În anul 2013 cu suma de S lei;

În anul 2014 cu suma de S lei;

În anul 2015 cu suma de Slei.

În ceea ce privește carburanții consumați de S.C. X S.R.L. și puși la dispoziție de către S.C. XS.A., societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste intrarea în gestiune a acestora ori, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 82/1991 din Legea contabilității, „**(1) Orice operațiune**

Exemplarul 1/5

**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, urmare celor prezentate se reține că, în acest caz, cheltuielile cu combustibili se recunosc, astfel:

- pentru anul 2012, la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit an 2012, respectiv 25.03.2013 având la bază factura emisă de S.C. X S.R.L în data de 27.04.2017;

- pentru anul 2013 la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit an 2013, respectiv 25.03.2014 având la bază factura emisă de S.C. X S.R.L. în data de 27.04.2017;

- pentru anul 2014 la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit an 2014, respectiv 25.03.2015 având la bază factura emisă de S.C. X S.R.L. în data de 27.04.2017;

- pentru anul 2015 la termenul scadent pentru Declarația privind impozitul pe profit an 2015, respectiv 25.03.2016 având la bază factura emisă de S.C. X S.R.L. în data de 27.04.2017.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia reglementările legale și jurisprudența instanțelor de judecată cu privire la interpretarea contractului încheiat între părți confirmă că părțile sunt cele care determină în mod liber efectele contractului pe care îl încheie, iar analizând contractele și facturile emise se poate aprecia că valoarea serviciilor prestate este cea stabilită în mod expres prin acordul părților, facem precizarea că art. 1272 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil prevede faptul că: „Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea sau echitatea le dau contractului, după natura lui.”

Astfel, se reține faptul că, dacă neexecutarea unei obligații contractuale conduce la încălcarea unor legi, ceea ce s-a demonstrat în considerentele prezentei decizii, în mod corect organele de inspecție fiscală repus veniturile la perioada când au fost realizate.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, organele de inspecție fiscală menționează că S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.R.L. nu ar fi trebuit să procedeze la compensarea elementelor de venituri și cele de cheltuieli, însă omit să menționeze că totuși de la acest principiu (al necompensării) se derogă.

În opinia contestatoarei, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu

Exemplarul 1/5

directivele europene prevede totuși la pct. 48 că pot fi efectuate abateri de la principiul general al necompensării iar abaterile se prezintă în notele explicative.

Față de aceste susțineri facem precizarea că, din analiza pct. 48 citat anterior rezultă că pot fi efectuate abateri dar „**în cazuri excepționale**” și trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

În cazul de față, deși societatea invocă prevederile pct. 48, aceasta nu prezintă care au fost cazurile excepționale care au condus la încălcarea principiului necompensării.

De asemenea, societatea contestatoare nu anexează în susținerea contestației situațiile financiare, notele explicative, etc. din care să rezulte cele invocate, ori, în conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la data depunerii contestației, „**Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**”

În acest caz, organele de inspecție fiscală nu au refuzat dreptul de deducere pentru cheltuielile cu carburanții pe considerentele invocate de societate, ci în baza facturilor nr. X-X din data de 27.04.2017 au recunoscut cheltuielile la termenul scadent pentru impozitul pe profit declarat prin Declarațiile privind impozitul pe profit anii 2012-2015, rectificative, respectiv 25.03.2013, 25.03.2014, 25.03.2015, 25.03.2016.

Prin contestația formulată însăși petenta recunoaște faptul că, „urmare a verificării inopinate la care a fost supusă și a îndrumării organelor de inspecție fiscală, a procedat la emiterea facturilor pentru valoarea combustibilului utilizat și totodată a solicitat S.C. X S.A. la rându-i să emită facturi pentru valoarea combustibilului decontat ce a fost utilizat de societate”.

Facem precizarea că, veniturile suplimentare în sumă de **S lei** stabilite de inspecția fiscală pentru perioada trimestrelor I-III ale anilor 2012-2015 au fost anulate la termenul de depunere a Declarațiilor rectificative 101 privind impozitul pe profit, aferente anilor 2012, 2013, 2014 și 2015 respectiv 14.04.2017 prin care societatea declară în plus la venituri suma de **S lei**, astfel încât **consecința fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar a fost 0 (zero).**

Se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au repus veniturile obținute din activitatea de exploatare la perioada la care se referă și au recunoscut cheltuielile aferente la termenul scadent de depunere a Declarațiilor privind impozitul pe profit rectificative, fapt pentru

Exemplarul 1/5

care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

Urmare celor prezentate la pct. III. 2. A și B, și ținând cont de faptul că societatea contestă parțial impozitul pe profit și reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 **cu influențe 0 la impozit pe profit**, precum și faptul că sumele contestate sunt influențate de celelalte sume stabilite suplimentar prin actul atacat și care nu sunt contestate, neputându-se defalca strict care este impozitul și baza impozabilă stabilită suplimentar contestate, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la impozitul pe profit în sumă totală de S lei** stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X.

**3. Referitor la reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 cu influențe 0 la TVA, însă cu generarea de accesorii pe acest interval, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat TVA pentru această perioadă, în condițiile în care societatea nu a înregistrat valoarea integrală a veniturilor din prestări servicii efectuate către S.C. XS.A. iar pentru contravaloarea combustibililor utilizați nu a solicitat acesteia întocmirea de documente justificative, declarând ulterior atât TVA deductibil cât și TVA colectat prin Decontul de TVA întocmit pentru luna aprilie 2017.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. jud. Neamț** în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență în plus în cuantum de S lei, care a fost diminuată suma de (-) S lei reprezentând TVA colectată de societate și declarată în Decontul de TVA pentru luna aprilie 2017, rămânând astfel o diferență în cuantum de S lei, necontestată.

Societatea contestă reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 **cu influențe 0 la TVA**, însă cu generarea de accesorii pe acest interval.

În perioada anilor 2012-2015 S.C. X S.R.L. C.U.I. X a prestat servicii societății afiliate S.C. XS.A. C.U.I. X, constând în exploatare masă lemnoasă pe picior, potrivit Contractelor de prestări servicii nr.X/17.01.2012,X/06.02.2013, X/29.01.2014. X/15.10.2015 și X05.01.2015 încheiate anual sau cu ocazia contractării partizilor pentru exploatare.

În contracte se menționează tariful pe m.c. exploatat iar prin actele adiționale la contracte se stipulează că "valoarea prestării de

servicii de exploatare masă lemnoasă se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar " .

La data facturării, valoarea serviciilor prestate a fost diminuată cu valoarea carburanților așa cum s-a stipulat în actele adiționale la contract.

Organele de inspecție fiscală exemplifică cu factura nr.X/31.01.2012 la care sunt anexate următoarele documente justificative:

- situația întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C. XS.A. privind lucrările efectuate de S.C. X S.R.L. pe partizi în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexe la contract și valoarea prestării;

- situația cu alimentările de carburanți (întocmită valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A.

În factura menționată mai sus sunt evidențiate veniturile din prestări servicii în sumă de Slei, valoarea carburantului pus la dispoziție de S.C. XS.A. în sumă de S lei, cu semnul minus, rezultând o valoare netă de S lei, care a fost înregistrată în contul 704 –„Venituri din prestări servicii”.

În perioada următoare, facturile au fost emise fie ca factură menționată mai sus fie prin facturarea valorii nete a prestării de servicii, calculată pe documentul anexă la factură, astfel: c/valoare servicii prestate - c/valoare carburantului pus la dispoziție de S.C XS.R.L.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, prin politica adoptată de societate, s-a diminuat baza de impozitare a TVA a fiecărei luni, iar pentru carburanții consumați lunar de societate în activitatea de exploatare și puși la dispoziție de S.C. XS.A. societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste intrarea în gestiune, respectiv facturi emise de S.C. XS.A., note de intrare-recepție în gestiunea S.C. X S.R.L. și consumul - bonuri de consum, fișă de consum carburanți, etc.

Veniturile realizate și necontabilizate se prezintă astfel:

În anul 2012 suma de Slei;

In anul 2013 suma de Sei;

În anul 2014 suma de S lei;

În anul 2015 suma de Slei;

Din documentele prezentate de societate rezultă că a avut loc o livrare de bunuri între S.C. X S.A. și S.C. X S.R.L., atâta timp cât S.C. X S.R.L. a dispus de carburanți ca un proprietar, în sensul că au fost consumați pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii.

S.C. XS.A. la momentul achiziționării carburanților cunoștea destinația acestora, respectiv că sunt și în beneficiul altei persoane respectiv S.C. X S.R.L, conform celor stipulate în contractul încheiat cu aceasta.

În aceste condiții S.C. XS.A. avea obligația refacturării carburantului achiziționat și pus la dispoziția prestatorului având ca documente justificative factura de intrare de la furnizorul de carburanți și situația cu alimentările de carburanți făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A.

S.C. X S.R.L. trebuia să înregistreze în contul 704 „Venituri din servicii prestate”, valoarea integrală a veniturilor realizate conform situației întocmită de beneficiarul lucrării, respectiv S.C. XS.A. privind lucrările efectuate de S.C. X S.R.L. pe partizi în care se menționează cantitățile de masă lemnoasă exploatată, prețul prevăzut în contract sau anexe la contract și valoarea prestării și să colecteze TVA.

Pentru contravaloarea carburanților consumați trebuia să solicite factura de la S.C. XS.A. în baza situației cu alimentările de carburanți (întocmita valoric) făcute de mașinile și utilajele S.C. X S.R.L. la pompa S.C. XS.A. și să înregistreze pe cheltuieli de exploatare contravaloarea acestora în baza documentelor justificative de consum - bon de consum.

La prezenta inspecție fiscală societatea a prezentat facturile nr.X-X din data de 27.04.2017 emise de S.C. X S.R.L către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare” în perioada ianuarie 2012 decembrie 2015, la care sunt anexate situațiile detaliate privind „valoarea carburanților dedusă”.

TVA colectată de societate conform facturilor emise, în sumă de Slei a fost înregistrată în contabilitate și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017 la Rd. 16 „Regularizări TVA colectată”.

De asemenea, societatea declară la Rd.32 „Regularizări TVA dedusă” aceeași sumă de Slei, reprezentând TVA dedusă din facturile nr.X-X/27.04.2017 emise de S.C. XS.A. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat in perioada ianuarie 2012-decembrie2015”, facturi la care sunt anexate situațiile anuale privind „valoarea carburantului dedus”.

Pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 TVA colectată suplimentar se prezintă astfel:

- S lei în anul 2012, calculată la o bază impozabilă de Slei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A.

-S lei în anul 2013 calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. XS.A

-S lei în anul 2014, calculată la o bază impozabilă de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A.

-S lei în anul 2015, calculată la o bază impozabilă de Slei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. X S.A.;

TOTAL= **Slei**, calculată la o bază impozabilă de Slei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii către S.C. XS.A. în perioada 2012-2015.



TVA stabilită suplimentar pe intervalul 01.01.2012-31.12.2015 de Slei s-a calculat în baza celor constatate și a prevederilor legale în vigoare la data producerii faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data faptului generator).

TVA colectat în sumă de Slei a fost înregistrată în contabilitate de societatea contestatoare în luna aprilie 2017 și declarată în decontul TVA pentru luna aprilie 2017.

TVA declarat de societate în Decontul de TVA pentru luna aprilie 2017, la Rd. 16 „Regularizări TVA colectată” în sumă (-) **Slei**, este aferentă facturilor nr.X-X din data de 27.04.2017 emise de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. pe care se menționează „Diferența prestări servicii exploatare în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015”, la care sunt anexate situațiile detaliate privind „valoarea carburanților dedusă”.

De asemenea declară la Rd.32 „Regularizări TVA dedusă” aceeași sumă de Slei, reprezentând TVA dedusă din facturile nr.X-X/27.04.2017 emise de S.C. XS.A. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015”, facturi la care sunt anexate situațiile anuale privind „valoarea carburantului dedus”.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, în ceea ce privește aplicarea principiilor de TVA referitoare la dreptul de deducere, conform principiilor izvorâte din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene rezultă că o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în aceeași măsură în care intenția sa de a desfășura o activitate economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Mai susține petenta faptul că, în aceste condiții, achiziția carburantului a fost efectuată pentru nevoile și în vederea activităților taxabile cu TVA ale societății, întrucât acestea și-au găsit cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de S.C. X S.R.L. (prestarea serviciilor de exploatare masă lemnoasă pentru S.C. XS.A.), astfel că operațiunile menționate au, prin urmare, legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile cu TVA ale S.C. X S.R.L.

Astfel, nașterea dreptului de deducere a TVA este condiționată de o serie de condiții de formă și de fond, după cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Astfel, pe de o parte, cel interesat trebuie să fie o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate de persoana impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Din perspectiva condiției de formă, societatea susține că îndeplinește acesta prima condiție, întrucât este înregistrată în scopuri de TVA.

Din perspectiva fondului, acordarea dreptului de deducere a TVA în legătură cu achizițiile efectuate este condiționată în primă instanță de existența unei legături directe între o operațiune în amonte și o operațiune în aval.

Prin urmare, TVA aferentă facturilor primite de la S.C. XS.A. pentru bunurile livrate este deductibilă, în baza art. 145 din vechiul Cod Fiscal, respectiv art. 298 din Codul fiscal în vigoare începând cu anul 2016, care prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, atât timp cât achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile și își poate exercita dreptul de deducere a TVA prin decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care a luat naștere acest drept.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7 pct. 28, pct. 29 și pct. 30, art. 128 alin. (1), art. 134<sup>1</sup> și art. 134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

**„ART. 7\*)**

**Definiții ale termenilor comuni**

(...)

**28. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150 - 151<sup>1</sup>;**

**29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;**

**30. taxă de dedus reprezintă taxa aferentă achizițiilor, care poate fi dedusă conform art. 145 alin. (2) - (4);**

**ART. 128**

**Livrarea de bunuri**

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

**ART. 134<sup>1</sup>**

**Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

**ART. 134<sup>2</sup>\*)**

**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.**

**(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.”**

Conform textului de lege, taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

Exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data la care are loc faptul generator.

În ceea ce privește livrarea de bunuri aceasta reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- în perioada 2012-2015 societatea contestatoare a prestat servicii de exploatare forestieră către S.C. X S.A. în baza contractelor nr. X în 17.01.2012, X/06.02.2013, X29.01.2014, X/05.01.2015 și X/15.10.2015 în care se menționează tariful pe m.c. iar prin actele adiționale la respectivele contracte se menționează faptul că, valoarea prestării de servicii de masă lemnoasă se va diminua cu valoarea carburantului pus la dispoziția prestatorului de către beneficiar.

- la data facturării, valoarea serviciilor prestate de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. a fost diminuată cu valoarea combustibilului consumat pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii;

- urmare controlului inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț în perioada 21.03.2017-30.03.2017 și materializat prin Procesul verbal nr. X din 11.04.2017, S.C. X S.A. emite către S.C. X S.R.L. facturile nr. X-X din data de 27.04.2017, existente în xerocopie la dosarul cauzei, pe care se menționează „Recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015” la care este anexată „situația anuală privind valoarea combustibilului dedus”;

Având în vedere textele de lege citate precum și situația prezentată, rezultă că acest caz, pentru prestațiile de servicii efectuate către S.C. X S.R.L. faptul generator intervine la data prestării serviciilor, respectiv în perioada 01.01.2012-31.12.2015.

În ceea ce privește TVA deductibilă, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) precum și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.

Exemplarul 1/5

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, care prevede:

#### **„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:**

**1. 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 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. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”**

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea 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.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată. Astfel, alin.(1) al acestui punct, în vigoare în perioada în care au fost efectuate operațiunile, precizează:

**”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 [...].”**

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful nr.23 din Cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful nr.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Mai mult, prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră: *„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (...).”*

Se reține că și în cazul exercitării dreptului de deducere a TVA la momentul operațiunii economice, legea impune respectarea, cumulativă, atât a condițiilor de fond cât și a condițiile de formă, iar nerespectarea uneia dintre aceste conduce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Față de situația prezentată, facem precizarea că, la data achiziției de combustibili, respectiv 01.01.2012-31.12.2015, societatea contestatoare nu deținea facturi întocmite de S.C. X S.A. fapt pentru care nu își putea exercita dreptul de deducere.

Ulterior, la data de 27.04.2017, când au fost întocmite facturile X-X7 emise de S.C. XS.R.L. pe care se menționează la coloana descriere „recuperare costuri combustibil utilizat în perioada ianuarie 2012-decembrie 2015” la care sunt anexate situațiile anuale privind valoarea combustibilului dedus, societatea contestatoare depune Decontul de TVA pentru luna aprilie 2017 în care declară la rândul 32 „Regularizări TVA dedusă” suma de Slei.

Astfel, chiar dacă exigibilitatea TVA intervine la data prestării serviciilor de exploatare lemnoasă către S.C. XS.A., fapt pentru care societatea era obligată la colectarea TVA, în ceea ce privește dreptul de deducere acesta intervine la data întocmirii facturilor – 27.04.2017.

Însăși art. 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2016 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată reglementează deducerea TVA de existența (deținerea) unei facturi.

Deși societatea susține că dreptul de deducere poate fi refuzat doar în caz de fraudă sau abuz, facem precizarea că, în acest caz, organele de inspecție fiscală nu au refuzat acordarea acestui drept, ci l-au recunoscut la data întocmirii facturilor nr. X.

În cazul de față, TVA colectată stabilită de inspecția fiscală pentru perioada trimestrelor I-III ale anilor 2012-2015 în sumă de **Slei** a fost anulată la termenul de depunere a Decontului de TVA pentru luna aprilie 2017, în care societatea declară la Rd. 16 „Regularizări TVA” suma de Slei, iar la Rd. 32 „Regularizări taxă dedusă” aceiași sumă de Slei, **astfel încât consecința fiscală în ceea ce privește TVA suplimentar stabilită pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 a fost 0 (zero lei), fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.**

**4. Referitor la suma de S lei, reprezentând bază impozabilă aferentă anului 2016 stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-NT X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat pierderea societății cu această sumă în condițiile în care societatea contestatoare nu a înregistrat integral veniturile realizate din prestări servicii.**

**În fapt, pentru anul 2016, societatea a depus Declarația privind impozitul pe profit 101 în data de 27.03.2017 și nu sunt declarații rectificative.**

În Declarația privind impozitul pe profit anul 2016 societatea declara următoarele rezultate:

|                          |         |
|--------------------------|---------|
| Venituri din exploatare  | S lei   |
| Cheltuieli de exploatare | S lei   |
| Rezultat din exploatare  | - S lei |
| Rezultat financiar       | S lei   |
| Pierdere contabilă       | S lei;  |
| Pierdere fiscală         | S lei.  |

Pierdere fiscală declarată s-a diminuat cu suma de S lei, reprezentând venituri realizate din prestări servicii exploatare forestieră în lunile ianuarie și februarie 2016, determinate în baza facturilor nr. X/31.01.2016 și nr.X/29.02.2016 precum și a documentelor justificative anexate, din care rezultă următoarele informații:

- conform Centralizator prestări servicii rezultă venituri realizate în sumă de S lei;

- conform situației Contravaloare consum de carburanți rezultă c/valoare consum carburanți în valoare de S lei;

- Venituri realizate și facturate de S lei.

La 31.12.2016 s-a determinat o pierdere fiscală de S lei față de S lei cât a determinat și declarat societatea. Diferența de S lei, reprezintă venituri realizate din prestări servicii exploatare forestieră în trimestrul I 2016 și nefacturate, reprezentând c/valoare carburanți puși la dispoziție de S.C. XS.A. pentru prestarea serviciilor contractate.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

## **„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.”**

Conform textului de lege, 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.

Exemplarul 1/5

Pct. 56 și pct. 57 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevăd:

**„56. - (1) *Principiul necompensării.* Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.**

**(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.**

**(3) Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.**

**În situația de la alin. (3), în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.**

**(4) În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.**

**57. - (1) *Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.* Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.**

**(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

**(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.**

**(...)**

**(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare**

Exemplarul 1/5



**să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.”**

Conform textului de lege, *Principiul necompensării* presupune ca orice compensare între elementele de active și datoriile sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

În situația de la alin. (3), în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.

În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care

natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- în anul 2016 societatea contestatoare a prestat servicii de exploatare forestieră către S.C. XS.A. determinate în baza facturilor nr. X/31.01.2016 și nr. X/29.02.2016;

- la data facturării, valoarea serviciilor prestate de S.C. X S.R.L. către S.C. XS.A. în sumă de S lei a fost diminuată cu valoarea combustibilului consumat pentru mașinile și utilajele folosite în activitatea de exploatare pentru realizarea veniturilor proprii din prestări servicii în sumă de S lei.

Având în vedere aspectele prezentate se reține că, la data achiziției de combustibili, S.C. XS.A. cunoștea că acesta va fi folosit de către S.C. X S.R.L., în lucrările de exploatare forestieră, fapt pentru care avea obligația refacturării acestuia către S.C. X S.R.L. jud. Neamț.

De asemenea, urmare a faptului că societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative (facturi), pentru consumul de combustibili, în speță devin incidente și prevederile art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 82/1991 din Legea contabilității, „**(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.”**

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, organele de inspecție fiscală menționează în actul de control faptul că S.C. X S.R.L. în relația cu S.C. XS.R.L. nu ar fi trebuit să procedeze la compensarea elementelor de venituri și cele de cheltuieli, însă omit să menționeze că totuși de la acest principiu (principiul necompensării) se derogă.

În opinia contestatoarei, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede totuși la pct. 48 că pot fi efectuate abateri de la principiul general al necompensării iar abaterile se prezintă în notele explicative.

Față de aceste susțineri facem precizarea că, din textele de lege prezentate reiese în mod clar faptul că, eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

De asemenea, societatea contestatoare nu anexează în susținerea contestației situațiile financiare, notele explicative, etc. din care să rezulte

Exemplarul 1/5

cele invocate, ori, în conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la data depunerii contestației, **„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Urmare celor precizate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat pierderea fiscală a societății cu diferența de **S lei** reprezentând servicii de exploatare forestieră în trimestrul I 2016, fapt pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată.**

**5. Referitor la suma de S lei din care S lei dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, S lei dobânzi de întârziere aferente TVA și S lei penalități de întârziere aferente TVA stabilite suplimentar prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X din 27.03.2016 emisă de organul fiscal din cadrul Serviciului Fiscal Orășenesc Bicz, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care debitul pentru care s-au calculat este datorat și nu a fost achitat la scadență.**

**În fapt,** pentru neachitarea la scadență a impozitului pe profit în sumă de **S lei**, stabilit prin Decizia de impunere nr. F-NT X, s-au calculat pentru perioada 25.02.2012-27.02.2018 dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Pentru neachitarea la scadență a TVA în sumă de **S lei**, (+ Sleii + S lei - (-) Sleii) stabilit prin Decizia de impunere nr. F-NT X, s-au calculat pentru perioada 25.02.2012-27.02.2018 dobânzi de întârziere în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că se îndreaptă și împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X din 27.03.2018 prin care s-au calculat obligații accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere pentru TVA și impozit pe profit.

Petenta precizează faptul că, întrucât nu datorează sumele reprezentând TVA și impozit pe profit stabilite prin Decizia de impunere nr. F-NT X, în baza principiului de drept „accessorium sequitur principale” și a prevederilor art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale

Exemplarul 1/5

art. 173 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii la diferențele de TVA și impozit pe profit stabilite societății eronat de organele de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

Art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (7) și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă de la data de 20.12.2012, unde se precizează:

**„ART. 119**

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**

**ART. 120**

**Dobânzi**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(...)**

**(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.**

**ART. 120<sup>1</sup>\***

**„Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.**

Începând cu 1 iulie 2013, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 50 din 29 mai 2013 privind reglementarea unor măsuri fiscale, modifică prevederile art. 120 și art. 120<sup>1</sup>, astfel:

## **„ART. I**

**Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:**

**1. La articolul 120, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:**

**(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”**

**2. Articolul 120<sup>1</sup> se modifică și va avea următorul cuprins:**

### **ART. 120<sup>1</sup>**

#### **Penalități de întârziere**

**(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.**

Începând cu 1 martie 2014 Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 8 din 26 februarie 2014 pentru modificarea și completarea unor acte normative și alte măsuri fiscal-bugetare, modifică prevederile art. 120, astfel:

### **ART. III**

**„Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:**

**[...]**

**14. La articolul 120, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:**

**(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”**

Începând de la 01 ianuarie 2016, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde la **art. 173, art. 174, art. 176** se stipulează:

Exemplarul 1/5

### **„CAPITOLUL III**

#### **Dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare**

##### **ART. 173**

##### **Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]**”.

##### **ART. 174**

##### **Dobânzi**

**(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**[...]**

**(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.**

##### **ART. 176**

##### **„Penalități de întârziere**

**(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere”.**

Din aceste prevederi legale se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Conform textelor de lege, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Nivelul dobânzii este, după caz, în quantum de 0,2%, 0,4% respectiv 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează și cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Având în vedere că reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 a avut influențe 0 la impozitul pe profit și TVA, însă a generat accesorii pe acest interval, precum și faptul că pentru impozitul pe profit contestat în sumă de **S lei**, contestația a fost respinsă **ca neîntemeiată**, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul) se va respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de **S lei, ca neîntemeiată**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

**Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. jud. Neamț** împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-NT X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT X, cu privire la suma de **S lei reprezentând impozit pe profit;**

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-NT X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț-Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-NT X, cu privire la suma de **S lei reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de inspecție aferentă anului 2016;**

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.X din 27.03.2018, emisă de organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Serviciul Fiscal Orășenesc Bicz cu privire la suma de **S lei, reprezentând:**

S lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;

S lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

Exemplarul 1/5

S lei – dobânzi de întârziere aferente TVA;  
S lei – penalități de întârziere aferente TVA.

**Art. 2 Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. jud. Neamț** cu privire la reîncadrarea veniturilor și a cheltuielilor pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015 cu influențe 0 la impozit pe profit și TVA, însă cu generarea de accesorii pe acest interval.

**Art. 3.** Serviciul Soluționare Contestații 1 va comunica prezenta decizie contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Inspecție Fiscală precum și Serviciului Fiscal Orășenesc Bicz spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Neamț.

DIRECTOR GENERAL,