

DECIZIE nr. 1020/14.09.2021

privind soluționarea contestației formulate de **Societatea X SRL** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. /12.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală cu adresa nr. TMG_AIF /10.05.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. /12.05.2021, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL

CUI , înregistrată la ORC sub nr. /.... /2014

cu sediul în, str. , nr., corp et., ap....., jud. Timiș

înregistrată la registratura AJFP Timiș sub nr. TMG_REG /26.04.2021 și respectiv nr. TMG_REG /04.05.2021, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș sub nr. TMG_AIF /04.05.2021 și respectiv nr. TMG_AIF /06.05.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. /12.05.2021.

Societatea X SRL (denumită X RO) formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale afe... e diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../16.03.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../16.03.2021 (denumit în continuare RIF), solicitând desființarea parțială a acesteia pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... ,31 lei afe... unei baze de impozitare în sumă de ... ,91 lei.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă impozit pe profit.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-na. Avocat , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată petentei, la data de **17.03.2021**, iar contestația fiind depusă la registratura AJFP Timiș la **26.04.2021**).

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată petenta solicită desființarea parțială a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

În vederea configurării unei imagini de ansamblu asupra stării de fapt fiscale și respectiv a considerațiilor organelor de inspecție fiscală, petenta, în primele capitole ale contestației prezintă succint o serie de precizări prelabile (cap. I), istoricul desfășurării controlului și alte aspecte de procedură (cap. II), iar la cap. III sunt detaliate motivele de drept și de fapt, la subcap. III.1 fiind redat un sumar al constatărilor echipei de inspecție fiscală.

Contraargumentele petentei în legătură cu aspectele constatate de organele de inspecție fiscală sunt indicate la subcap. III.2 și III.3 din contestație.

Astfel, în cadrul subcap. III.2 "**Netemeinicia ajustărilor în valoare totală de ... LEI stabilite de organul fiscal cu privire la categoria de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă**", petenta își prezintă punctual, raportat la structura

constatărilor din RIF, argumentele care, în opinia sa, conduc la alte concluzii decât cele stabilite prin RIF, astfel:

III.2.a) Analiza categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă - așa cum a fost realizată în Dosarul prețurilor de transfer prezentat de Societate

Petenta precizează că în cuprinsul Dosarului prețurilor de transfer prezentat cu ocazia inspecției fiscale, X RO a analizat serviciile de transport marfă către afiliații săi prin două metode:

A. Metoda Comparării Prețurilor care a presupus compararea prețurilor intra-grup stabilite între X RO și afiliații săi (în speță E C ... cu care X RO a derulat cea mai mare parte a tranzacțiilor de prestare servicii transport, așa cum reiese din tabelul conținând rulajele intra-grup - vânzări intr-grup ale X RO de la pag. 9-10 din contestație) cu prețurile intra-grup pentru aceleași tipuri de servicii de transport stabilite între afiliații X RO (în speță E C ...) și alți subcontractori independenți.

Pentru a testa conformitatea cu principiul valorii de piață a tranzacției de prestări servicii de transport de mărfuri prin aplicarea metodei comparării prețurilor, petenta a parcurs următoarele etape:

- **Stabilirea prețului care urmează a fi comparat** Remunerația câștigată de societatea X RO din prestarea de servicii de transport rutier de mărfuri în perioada analizată este stabilită între valorile ... euro/km și... euro/km.
- **Stabilirea sursei de informații referitoare la tranzacții de piață.** A stabilit sursa de informații - informații disponibile la nivelul grupului / părții testate - E C ... - cu privire la servicii de transport rutier de mărfuri similare prestate de societăți terțe către E C
- **A selectat ca perioadă 01.01.2015 - 31.12.2018** (perioada când au fost efectuate tranzacțiile intra-grup între X RO și societățile beneficiare ale serviciilor de transport).

Astfel, având în vedere faptul că E C ... a achiziționat servicii de transport de mărfuri atât de la X RO, cât și de la societăți independente, **petenta a comparat prețurile percepute de X RO pentru prestarea acestor servicii cu prețurile percepute de terți pentru servicii similare prestate către societatea afiliată E C ...** - la pag. 11 petenta prezentând, în format tabelar, datele utilizate în realizarea analizei.

Concluzia petentei, urmare a analizei, a fost că X RO a practicat **prețuri asemănătoare** cu cele practicate de terți pentru societatea afiliată E C ... , fiind și **situații în care X RO a facturat către E C ... prețuri mai mari per km decât societățile independente în anumite perioade, ceea ce arată, în accepțiunea sa, faptul că prețurile de transfer stabilite între X RO și E C Care sunt mai mult decât rezonabile din perspectiva prețurilor de transfer.**

B. Metoda Marjei Nete a fost utilizată de petentă ca **metodă suplimentară** de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă, fiind comparată marja de profit din exploatare a societății X RO cu intervalul intercuartilar sau de piață afe... companiilor comparabile identificate ca urmare a studiului de comparabilitate efectuat - în tabelul de la pag. 11 petenta prezentând modul de calcul al marjei de profitabilitate a societății X RO, respectiv indicatorul RRCT afe... anilor 2015 - 2018.

De asemenea, petenta prezintă afe... perioadei 2015 - 2018 intervalul de piață al companiilor comparabile relativ la marja de profitabilitate din exploatare înregistrată de X RO.

Companiile comparabile incluse de X RO în setul final de comparabile sunt prezentate în Anexa nr. 1 la Dosarul de prețuri de transfer transmisă inspectorilor alături de Dosar în cadrul inspecției fiscale și în termenul legal.

Petenta prezintă Strategia de căutare utilizată la pregătirea studiului de comparabilitate, în format tabelar, filele 12-13 din contestație, entitățile incluse în eșantionul format urmare interogării bazei de date Amadeus, rezultând un număr de 322 companii.

Criteriile suplimentare utilizate de petentă în pregătirea studiului de comparabilitate au fost datele financiare insuficiente și verificarea manuală, în urma căror au fost identificate 8 societăți comparabile pentru 2015 și 2016 și 9 companii comparabile pentru 2017 și 2018.

În mod expres, petenta arată referitor la criteriul privind anul înființării că acesta este deosebit de important întrucât societatea X RO a fost înființată în anul 2014, primul an de activitate fiind anul 2015, un an în care au fost înregistrate cheltuieli de pornire a activității: cheltuieli cu sediul, cu salariile, cu leasing-ul camioanelor achiziționate, cu licențele de transport și asigurările afe... e mijloacelor de transport în sumă totală de ... Lei.

III.2.b) Argumentele Societății privind utilizarea metodei comparării prețurilor ca metodă primară de analiză a prețurilor de transfer în cazul categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă

Petenta analizează argumentația prezentată de organele de inspecție fiscală, respectiv faptul că „[...]prevederile legale aplicabile în ceea ce privesc prețurile de transfer nu stabilesc prioritatea unei metode sau a alteia, ci folosirea celei mai adecvate” (pag. 56 din RIF) - în opinia sa eronată în condițiile în care nu s-au avut în vedere prevederile legale din domeniu, sens în care este citat punctul 2.3 din Capitolul 2 al Liniilor Directoare privind prețurile de transfer, Ediția 2017, precum și art. 11 alin. (4) din Codul fiscal explicat potrivit normelor de aplicare, subliniind în mod expres pct. 5 alin. (1) lit. a) din Norme, respectiv: “(...) pentru stabilirea valorii de piață **se poate recurge la compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente.**”, precum și alin. 9 din aceeași normă legală care stipulează:

“(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda cost plus.”

Petenta prezintă un set de concluzii urmare analizei prevederilor legale, precum și contra-argumente la așa numitele „deficiențe” identificate de inspectorii în ceea ce privește utilizarea metodei comparării prețurilor în cadrul Dosarului de prețuri de transfer prezentat de Societate, respectiv:

- Metoda comparării prețurilor nu impune utilizarea Societății verificate ca parte testată, respectiv mențiunea inspectorilor potrivit căreia „X ... *ing Timișoara SRL nu prestează servicii de transport către societăți independente*” nu este relevantă pentru aplicarea metodei comparării prețurilor de transfer și reflectă reaua voință a echipei de inspecție fiscală, întrucât potrivit prevederilor legale, „**pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică**

vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente". Tranzacțiile privind serviciile de transport dintre E C ... (beneficiar) și societățile subcontractate independente (prestatori) reprezintă tranzacții între persoane independente. Acestea au fost comparate cu prețurile stabilite în tranzacțiile privind serviciile de transport dintre persoanele afiliate X RO (prestator) și E C ... (beneficiar).

- Echipa de inspecție fiscală menționează că „societatea nu a prezentat o analiză comparativă bazată pe dovezi verificabile pentru a fi credibile, din care să rezulte faptul că tranzacțiile desfășurate către afiliați de diverși furnizori terți sunt similare cu tranzacțiile dintre X SRL și beneficiarii afiliați. [...] De menționat că nu a fost prezentat vreun contract pentru a putea fi verificate condițiile negociate ale tranzacțiilor desfășurate cu acești terți”, ori echipa de inspecție fiscală nu a solicitat nicio explicație privind metoda comparării prețurilor utilizată de Societate ca primă metodă de analiză în cazul categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă. Mai mult decât atât, echipa de inspecție fiscală, în mod nelegal, a urmărit de la momentul prezentării dosarului în data de 20.10.2020, ajustarea prin metoda marjei nete, întrucât conform datelor menționate în RIF și adreselor atașate la acesta, rezultă că echipa de inspecție fiscală a solicitat „prin adresa nr. 7785 /19.10.2020 Compartimentului Prețuri de transfer din cadrul DGRFP Timișoara, extragerea din baza de date Orbis a unui eșantion de companii comparabile în vederea determinării prețurilor de transfer”, data reluării inspecției fiscale fiind la o zi distantă, adică 20.10.2020, potrivit comunicării de reluare a inspecției fiscale emisă sub nr. .../19.10.2020, comunicată societății în data de 20.10.2020;

- în ceea ce privește „deficiența” constată de inspectorii privind lipsa contractului/ contractelor derulate între terți și E C ..., petenta arată că astfel de contracte nu au fost solicitate nici verbal, nici în scris de echipa de inspecție fiscală. Conform prevederilor legale mai sus menționate (pct. 9 din Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal), în cazul serviciilor de transport pot fi luate în considerare tarifele practicate între persoane independente, fără a fi menționată obligativitatea prezentării de contracte.

- în ceea ce privește mențiunile echipei de inspecție fiscală privind prevederile Liniilor Directoare ale OECD referitor la metoda adecvată, acestea au fost realizate incomplet și arată încă o dată reaua voință a echipei de inspecție fiscală. Liniile Directoare privind prețurile de transfer menționează direct că metoda comparării prețurilor este metoda preferată și trebuie să fie aplicată cu prioritate, atunci când sunt suficiente informații privind tranzacțiile comparabile și prețurile practicate între persoanele independente care le realizează, cum este cazul de față (tranzacțiile dintre E C ... și subcontractorii săi independenți versus tranzacțiile dintre E C ... și subcontractorul afiliat - X RO).

Ca o sinteză a celor prezentate mai sus, petenta consideră că aplicarea cu prioritate a metodei comparării prețurilor în cazul categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă - a fost realizată corect și în concordanță cu prevederile legale. Mai mult decât atât, aceasta reflectă faptul că tarifele practicate de Societatea X RO în relație cu E C ... sunt similare și în unii ani chiar mai mari decât tarifele practicate de alte societăți independente în relație cu E C ... , astfel că baza de impozitare la nivelul X RO din tranzacțiile derulate cu E C ... nu a fost subevaluată, dimpotrivă aceasta a fost mai mare decât în cazul în care prețurile intra-grup ar fi fost identice cu cele practicate de independenți.

III.2.c) Argumentele Societății privind studiul de comparabilitate pregătit de Societate așa cum a fost prezentat în Dosarul prețurilor de transfer

Petenta, în total dezacord cu concluzia inspecției fiscale conform căreia "societățile din eșantionul final nu sunt comparabile din punct de vedere al cifrei de afaceri, numărului de angajați și potrivit cărora una dintre aceste societăți înregistrează pierdere", arată că strategia sa de căutare a societăților din eșantionul luat în considerare în Dosarul prețurilor de transfer a avut în vedere o serie de elemente importante, prevăzute și în legislația de prețuri de transfer, redând expres două, respectiv:

A. Anul înființării societăților din eșantionul final de comparabile, așa cum a fost prezentat de Societate în Dosarul Prețurilor de transfer

Petenta precizează că a fost înființată în anul 2014, iar anul 2015 a fost primul an de activitate, un an în care au fost înregistrate cheltuieli de pornire a activității: **cheltuieli cu sediul, cu salariile, cu leasing-ul camioanelor achiziționate, cu licențele de transport și asigurările afe... e mijloacelor de transport, precum și alte cheltuieli în sumă totală de ... Lei.**

Referitor la eșantionul prezentat inspecției fiscale, petenta arată că, în opinia sa, X RO este penalizată fiindcă are o cifră de afaceri și un număr de angajați mai mari decât alte firme de transport de mărfuri înființate în aceeași perioadă.

Prin refacerea studiului de comparabilitate conform unei strategii de căutare proprii, echipa de inspecție fiscală a ajustat marja de profitabilitate din exploatare a societății X RO la 2015 prin raportarea la o mediană de ... %, însemnând că în opinia inspectorilor fiscali, societatea X RO ar fi trebuit să aibă în primul de activitate o marjă de profitabilitate de ... %? Societățile comparabile incluse în studiul de comparabilitate astfel cum a fost refăcut de echipa de inspecție fiscală au fost înființate în anul 2005 (4 societăți), în anul 2006 (o societate) și în anul 2014 (o societate).

Cu alte cuvinte, petenta consideră că în mod eronat, echipa de inspecție fiscală compară o companie înființată în 2014 și al cărei prim an de funcționare este 2015, cum este cazul X RO, cu societăți vechi în piața de transporturi, care au înregistrat pierderi în primii ani de funcționare din cauza cheltuielilor de start-up, situație care nu este recunoscută de echipa de inspecție fiscală.

B. Pierderile înregistrate de una dintre societățile din eșantionul final de comparabile, așa cum a fost prezentat de Societate în Dosarul Prețurilor de transfer

Referitor la Societatea ... SRL petenta arată că aceasta înregistrează 3 ani de pierdere din cei 4 analizați deoarece așa cum reiese și din aplicarea criteriului anterior privind anul înființării, firma reprezintă un start-up adică o societate recent înființată care este normal să înregistreze pierderi, așa cum și X RO înregistrează pierdere în primul an de activitate.

În scopul fundamentării concluziilor în legătură cu alegerea și aplicarea criteriilor de selecție a societăților componente ale eșantionului din cuprinsul Dosarului Prețurilor de transfer, petenta citează dispoziții legale naționale - art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, pct. 5 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art. 11 din Codul Fiscal, respectiv prezintă extras din Liniile Directoare ale OECD privind prețurile de transfer - pct. 1.129 (conform căruia atât societățile afiliate, cât și cele independente pot înregistra și susține pierderi cauzate de costuri de start-up sau de derulare a investiției inițiale sau altor motive), pct 3.43 (referitor la criteriile de comparabilitate utilizate în pregătirea studiilor de comparabilitate), precum și pct. 2.91, pct. 2.86, pct. 3.64, rezultând că X RO a înregistrat pierdere din exploatare doar în primul an de înființare, pierdere justificată în totalitate de cheltuielile mari de start-up - ca și comparație, o parte din societățile din setul final de comparabile, așa cum a fost

prezentat în Dosarul prețurilor de transfer au înregistrat pierderi de start-up o perioadă mai lungă de un an.

Sintetizând cele de mai sus, raportat la prevederile legale menționate și contra-argumente la așa numitele „deficiențe” identificate de inspectori privind studiul de comparabilitate pregătit de Societate și prezentat în cadrul Dosarului de preturi de transfer, petenta precizează:

- Companiile comparabile din studiul prezentat de petentă în cadrul Dosarului de prețuri de transfer au respectat principiile prețurilor de transfer astfel că **acestea sunt independente, sunt înființate în aceeași perioadă ca și X RO și deci iau în considerare circumstanțele cazului individual al X RO și prestează activități de transport rutier similare celor prestate de X RO;**

- Conform Liniilor Directoare ale OECD „*Mărimea tranzacției în valoare absolută sau proporțional cu activitățile părților ar putea afecta pozițiile concurențiale relative ale cumpărătorului și ale vânzătorului și, prin urmare, comparabilitatea*”, **astfel că nu ar trebui realizată o raportare la companiile comparabile doar din perspectiva criteriilor privind vânzările, activele sau numărul de angajați;**

- Ca și argument suplimentar, petenta face trimitere la costurile de start-up sau de înființare ale Societății reprezentând majoritatea costurilor din exploatare înregistrate de X RO în anii 2015, or, conform Liniilor Directoare acestea ar trebui excluse din baza de cost utilizată în calculul marjei la nivelul X RO, fiindcă nicio societate independentă nu ar accepta să îi fie refacturate astfel de costuri, știut fiind faptul că orice societate nou-înființată înregistrează pierderi în primii ani de funcționare, din cauza acestor costuri de înființare - invocând în acest sens punctul 2.58 din Ghidul OECD, citat, conform căruia dacă o societate înregistrează costuri mai mari decât prețul de piață (prețul pe care l-ar plăti clienții ei către terți neafiliați, în condiții comparabile), atunci aceasta nu poate transfera pierderile către clienții afiliați, întrucât ar contraveni principiului valorii de piață.

III.2.d) Argumentele Societății contra studiului de comparabilitate pregătit de echipa de inspecție fiscală și inclus în RIF

Petenta face trimitere la modul de derulare a inspecției fiscale, la cauzele care au determinat organele de control să procedeze la neluarea în considerare a eșantionului prezentat de petentă în cadrul Dosarului Prețurilor de transfer cu consecința creării unui nou eșantion, în baza altor criterii, cu care petenta nu este de acord.

Ca urmare a ajustării prețurilor de transfer ale X RO în funcție de noua valoare mediană stabilită prin noul studiu de comparabilitate de către echipa de inspecție fiscală, au rezultat ajustările de prețuri de transfer în sumă totală de ... lei.

Cu privire la constatările inspecției fiscale inserate în RIF, petenta consideră că în pregătirea studiului de comparabilitate, principiul lungimii de braț și legislația prețurilor de transfer au fost încălcate în totalitate de inspectori, dat fiind faptul că societățile din setul final nu sunt în marea lor majoritate independente conform verificărilor efectuate de noi în baza de date Orbis, contrar celor afirmate de inspectori în RIF (însemnând că societățile din setul final au fost alese discreționar de echipa de inspecție fiscală doar pentru a ajusta în mod nelegal baza impozabilă a X RO). În plus, petenta consideră că activitatea acestora nu este comparabilă cu activitatea X RO, așa cum ar fi trebuit, conform prevederilor legale.

Petenta analizează principiul lungimii de braț prin prisma alin. 1 al Articolului 9 al Convenției Fiscale Model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), care constituie baza tratatelor fiscale bilaterale ce implică țările membre

OCDE, respectiv prin prisma legislației naționale aplicabile la momentul inspecției fiscale desfășurate de echipa de inspecție fiscală asupra Societății X RO, art. 19, alin. 6 și art. 7, pct. 33 din Codul fiscal.

De asemenea, petenta reia dispozițiile art. 7 pct. 26 din Codul fiscal care definesc persoanele afiliate, coroborându-le cu pct. 2 (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 7, pct. 26.

Astfel, petenta arată că aplicarea principiului valorii de piață se bazează în general pe compararea tranzacțiilor controlate cu tranzacții desfășurate între societăți independente - în conformitate cu prevederile paragrafului 1.33 din Ghidul OECD, „analiza de comparabilitate se află în centrul aplicării principiului valorii de piață. Aplicarea principiului valorii de piață se bazează pe o comparație între condițiile dintr-o tranzacție controlată (adică între persoane afiliate) cu cele care ar fi fost stabilite între persoane independente (adică neafiliate) care ar fi derulate tranzacții similare în circumstanțe similare.”

Or, conform pct 1.36 din Ghidul OECD, factorii cei mai importanți ce trebuie luați în considerare în examinarea comparabilității, sunt următorii:

- > caracteristicile bunurilor și serviciilor,
- > funcțiile efectuate,
- > activele implicate,
- > riscurile asumate,
- > termenii contractuali,

condițiile economice și circumstanțele pieței și ale părților implicate în tranzacția intra-grup și strategia de afaceri.

Aplicând dispozițiile legale invocate eșantionului format de către inspecția fiscală, în accepțiunea petentei, companiile incluse în setul final de comparabile potrivit studiului pregătit de organul fiscal, converg spre concluzia că a fost încălcat principiul pieței libere de către organul fiscal, petenta prezentând punctual argumentele în acest sens, pentru fiecare firmă, astfel:

A ... SRL

Societatea A ... SRL figurează ca făcând parte dintr-un grup de societăți, din perspectiva deținerilor de părți sociale de peste 25%, conform print screen-urilor inserate în contestație, preluate din baza de date Orbis.

Asociatul majoritar al societății în perioada analizată (2015 - 2018) - , figurează cu alte dețineri de părți sociale mai mari de 25% în alte societăți (ex. A T) pe toată perioada verificată 2015-2018.

Societatea A T figurează în baza de date Orbis ca având cele mai recente situații financiare publicate în anul 2013.

Cu toate acestea, concluzia inspectorilor potrivit căreia „marja netă a societăților din eșantionul stabilit de organul de inspecție fiscală ce au asociat persoane fizice cu părți sociale de peste 25% în alte societăți comerciale nu este afectată” este profund incorectă, mai ales că persoana fizică figurează cu dețineri de părți sociale de peste 25% în mai multe societăți, iar deținerea în A T este pentru toată perioada verificată în cadrul inspecției.

Faptul că A T nu și-a publicat situațiile financiare pentru anii 2014 - prezent, nu înseamnă, în opinia petentei, că societatea nu a derulat tranzacții cu afiliați. Astfel, este demonstrat încă o dată criteriul discreționar în alegerea comparabilelor, pentru a ajusta baza impozabilă la nivelul X RO în mod nelegal.

În plus, administratorii curenți și anteriori ai societății A T figurează ca administratori și în alte societăți, ceea ce înseamnă că aceștia controlează în mod

efectiv societățile care sunt administratori, de unde rezultă afilierea, conform prevederilor Codului fiscal invocate în contestație.

H ... SRL

Societatea H ... SRL figurează ca făcând parte dintr-un grup de societăți, din perspectiva deținerilor de părți sociale de peste 25%, conform print screen-urilor preluate din baza de date Orbis.

Asociatul majoritar al societății în perioada analizată (2015 - 2018) - , figurează cu alte dețineri de părți sociale mai mari de 25% în alte societăți (ex. ...) pe toată perioada verificată 2015 - 2018. De asemenea, aceeași persoană fizică este și administrator în mai multe societăți în perioada analizată, fiind încălcat principiul independenței societăților din setul final - principiu care stă la baza prețurilor de transfer și a documentației de prețuri de transfer.

Contrar celor afirmate de echipa de inspecție fiscală în RIF în mod eronat și abuziv că societățile afiliate celor din setul final stabilit de organul fiscal sunt în faliment sau au cifră de afaceri zero, societatea H ... SRL a avut dețineri în perioada 2015 - 2017 în societatea H T SRL, conform print screen-urilor atașate la contestație.

Faptul că o societate afiliată are cifră de afaceri zero, nu înseamnă automat că respectiva societate nu a desfășurate tranzacții cu afiliați, ci poate exista premisa că tranzacțiile intra-grup au fost efectuate cu titlu gratuit. Acestea sunt principiile după care inspectorii fiscali se ghidează atunci când exclud companii din setul final de comparabile prezentat de societățile verificate, însă aceste principii nu sunt aplicate și în cazul efectuării de studii de comparabilitate de către autoritățile fiscale.

La momentul prezent, într-adevăr societatea H T SRL figurează ca și dizolvată, însă în perioada 2015 - 2017 din cadrul perioadei supusă inspecției fiscale, societatea H ... SRL figurează ca având persoane juridice afiliate.

P ... & SRL

Societatea P ... & SRL figurează ca făcând parte dintr-un grup de societăți, din perspectiva deținerilor de părți sociale de peste 25%, conform print screen-urilor preluate de petentă din baza de date Orbis.

Contrar celor afirmate de echipa de inspecție fiscală în RIF în mod eronat și abuziv că societățile afiliate celor din setul final stabilit de organul fiscal sunt în faliment sau au cifră de afaceri zero, asociatul majoritar și administratorul societății P ... & SRL în perioada analizată (2015 - 2018) - , figurează ca fiind administrator și având dețineri de părți sociale mai mari de 25% și în alte societăți (ex. ... - societate activă în perioada supusă inspecției fiscale) pe toată perioada verificată 2015 - 2018.

T SRL

Societatea T SRL figurează ca făcând parte dintr-un grup de societăți, din perspectiva deținerilor de părți sociale de peste 25%, conform print screen-urilor preluate din baza de date Orbis în contestație.

Asociatul majoritar și administratorul societății în perioada analizată (2015 - 2018) - , figurează ca fiind administrator și având dețineri de părți sociale mai mari de 25% și în alte societăți (ex. - societate activă în anii supuși inspecției fiscale) pe toată perioada verificată 2015-2018.

Un alt exemplu este cel al deținerii mai mare de 25% a d-lui. în ... T în perioada 2017 - 2019 din cadrul perioadei analizate.

Contrar celor afirmate de echipa de inspecție fiscală în RIF în mod eronat și abuziv că societățile afiliate celor din setul final stabilit de organul fiscal sunt în

faliment sau au cifră de afaceri zero, societățile în care are dețineri dl. ... în perioada analizată sunt societăți active, cu cifră de afaceri înregistrată în toată perioada analizată, conform print screen-urilor atașate.

Chiar dacă societățile în care dl. ... mai deține participații ar fi avut cifră de afaceri zero, acest lucru nu ar fi exclus posibilitatea ca între societățile afiliate în care dl. ... deține participații > 25% să se desfășoare tranzacții cu titlu gratuit și astfel baza de impunere la nivelul acestora să fie subevaluată / supraevaluată.

C ... SRL

Societatea C ... SRL figurează ca făcând parte dintr-un grup de societăți, din perspectiva deținerilor de părți sociale de peste 25%, conform print screen-urilor preluate din baza de date Orbis în contestație.

Asociatul majoritar al societății în perioada analizată (2015 - 2018) - ... -... ... , figurează cu alte dețineri de părți sociale mai mari de 25% în alte societăți (ex. J ... and ... - societate fără activitate) pe toată perioada verificată 2015 - 2018.

Contrar celor afirmate de echipa de inspecție fiscală în RIF în mod eronat și abuziv că societățile afiliate celor din setul final stabilit de organul fiscal sunt în faliment sau au cifră de afaceri zero, ... -... ... asociatul majoritar al societății ... SRL figurează ca având afiliați persoane fizice - asociați în alte companii, cum este cazul d-lui. , asociat unic al V V în perioada analizată 2017 - 2019. De asemenea, ... -... ... este reprezentantul legal al persoanei juridice V V .

În consecință, petenta își sintetizează concluziile privind contra-argumentele sale, în ceea ce privește studiul de comparabilitate refăcut de echipa de inspecție fiscală, astfel:

» Faptul că societățile din setul final stabilit de echipa de inspecție fiscală conform Anexei 5 la RIF nu respectă principiul primordial al independenței societăților comparabile, invalidează complet acest studiu de comparabilitate efectuat cu scopul de ajusta în mod nelegal indicatorii de profitabilitate ai X RO.

» Mai mult decât atât, acestea nu respectă nici principiile secundare de includere în setul final de comparabile, respectiv, cea mai mare parte a acestor companii nu sunt comparabile cu societatea testată - X RO, nici din punct de vedere al activității desfășurate sau al vechimii pe piața de transport, astfel:

- A ... SRL cu website: <https://A-... .ro/>. Societatea a fost înființată în anul 2006, deci cu siguranță o societate cu vechime de peste 15 ani pe piață nu poate fi comparată cu o societate nou înființată cum este cazul X RO în anii 2015, 2016, 2017 (primii ani de activitate);

- Societatea S ... SRL nu figurează cu website propriu, ci doar cu pagină Facebook, unde nu sunt disponibile informații despre activitatea principală a societății;

- Societatea H ... SRL (<https://www.H-....com/>) a fost înființată în anul 2003 și figurează ca realizând activități de logistică, activități care diferă fundamental de cele furnizate de X RO prin faptul că X RO deține și mijloacele de transport și angajează și șoferii care realizează transportul pe când H nu. În plus, societatea H oferă servicii logistică și pentru transportul de lichide, ceea ce nu e cazul X RO;

- P ... & SRL (<https://www.P-.../ro/info/78/DESPRE-NOI.html>) figurează ca realizând activități de logistică, activități care diferă fundamental de cele furnizate de X RO prin faptul că X RO deține și mijloacele de transport și angajează și șoferii care realizează transportul pe când P ... & nu;

- T SRL (<https://www.T-srl.ro/about-us>) a fost înființată în 1994 și realizează și activități de expediție (adică lucrează cu alte firme de transport subcontractate). În plus realizează și transporturi speciale de produse lichide, vrac, precum și transport de persoane, activități total diferite de cele realizate de X RO;

- C ... SRL (<https://www.C...ro/ro/>) a fost înființată în 2005 și furnizează servicii de transport cu autoutilitare - mijloace de transport diferite față de cele utilizate de X RO. De asemenea, societatea furnizează servicii și pentru piața din nordul Africii, în afară de piața europeană, precum și pentru piața din Turcia, Rusia, Ucraina, Serbia. Societatea realizează și operațiuni de intermediere cu agenți vamali.

În cadrul subcap. III.3 "*Cheltuieli cu chiria și cazarea în cuantum de ...,91 lei considerate nedeductibile*", petenta prezintă argumentele în virtutea cărora cheltuielile cu chiria și cazarea în sumă totală de ...,91 lei sunt deductibile la calculul profitului impozabil, nefiind de acord cu soluția inspecției fiscale de a le considera nedeductibile pe motiv că nu au la bază documente justificative și nu sunt afe... e veniturilor impozabile.

În sprijinul considerării acestor cheltuieli ca fiind deductibile, petenta invocă dreptul muncii, în speță Codul muncii, art. 44 alin. 2, coroborându-l cu art. 8 alin. 8 din Regulamentul 561/2006, rezultând că are obligația legală de a asigura angajaților săi spațiu adecvat pentru pauzele zilnice și săptămânale, angajații având posibilitatea de a renunța la acest beneficiu, însă doar dacă se solicită expres cazarea în cabina camionului. Or, petenta arată că niciunul din angajații săi nu a formulat cerere în sensul renunțării la beneficiul cazării în unități hoteliere, pensiuni sau apartamente închiriate.

Petenta precizează că motivele pentru care a ales să închirieze pensiuni întregi, sunt dispozițiile europene care impun în sarcina angajatorilor obligația de a caza șoferii în unități de cazare adecvate, sub sancțiunea unor amenzi consistente raportat la numărul mare de angajați - șoferi.

Astfel, petenta invocă un acord încheiat de țările Uniunii Europene la începutul anului 2017 denumit "*Alliance du Routier*" încheiat în scopul combaterii fenomenului de dumping din industria transporturilor și îmbunătățirii calității muncii de șofer.

De asemenea, petenta arată că Dezideratul Alianței Drumurilor a fost transpus inclusiv în Regulamentul nr. 561/2006, în acest moment (începând cu luna august 2020) art. 8 citat mai sus prevăzând expres interdicția de a caza șoferii în camioane.

Astfel, petenta concluzionează că "atâta vreme cât obligația este una legală, cheltuiala trebuie să fie considerată deductibilă".

Referitor la faptul că nu a prezentat contracte cu unitățile de cazare, petenta consideră că această obligație este neavenită în condițiile în care potrivit art. 1178 din Codul civil "*contractul se încheie prin simplu acord de voințe al părților dacă legea nu impune o anumită formalitate pentru încheierea sa valabilă*". Or, arată petenta, niciunde în legislația din România nu există vreo prevedere care să oblige la încheierea contractului de prestări servicii de cazare *ad validitatem*, astfel că forma scrisă este cerută cel mult *ad probationem*.

De altfel, proba contractului încheiat cu unitățile de cazare este, în opinia petentei, tocmai factura care conține toate datele pentru a identifica principalele clauze care reglementează relația dintre părți, astfel că în mod neîntemeiat inspectorii fiscali au solicitat contractele încheiate cu unitățile hoteliere.

În plus, petenta arată că a pus la dispoziția organelor de control, lista șoferilor cazați în unitățile de cazare din care se poate observa că toate numele incluse în aceste liste sunt numele ale salariaților subscrisei (Anexa nr. 3 - extras Revisal).

Prin neluarea în considerare a acestor documente justificative, petenta consideră că au fost încălcate dispozițiile Codului de procedură fiscală - art 7 alin. (2) și alin. (3), art. 113 alin. (1), art. 113 alin. (2) lit. d) și i) - în opinia sa "*respingerea unor înscrisuri pe motiv că inspectorii fiscali doresc obținerea unor confirmări de la terți și presupunerea automată că contribuabilul a utilizat unitățile de cazare în scopuri diferite, fără a exista vreo suspiciune în acest sens, neverificarea numelor înscrise în liste pentru a determina dacă angajatul respectiv este angajat al subscrisei sau nu,*

încalcă obligațiile organelor de inspecție fiscală de a strânge probe și în favoarea contribuabilului."

Or, petenta consideră că a pus la dispoziția inspectorilor fiscali situația privind angajații cazați în unitățile hoteliere, dar inspectorii fiscali nu au luat în considerare această listă, fără însă a-și motiva actul de control cu argumentele care au condus la respingerea acestor mijloace de probă.

Prin urmare, în accepțiunea petentei, s-a dovedit faptul că sumele achitate unităților de cazare au fost destinate angajaților proprii, în îndeplinirea unei obligații legale, sarcina probei în sens contrar revenind din acel moment inspectorilor fiscali. Aceștia însă nu au identificat nici măcar o persoană care să nu fi fost angajată a subscrisei astfel că în mod neîntemeiat au considerat nedeductibile respectivele cheltuieli.

Indicând art. 72 Cod procedură fiscală, petenta concluzionează că la stabilirea realității unei tranzacții sau înregistrări, inspectorii fiscali au obligația să ia în considerare toate probele aduse de contribuabil în sprijinul poziției sale, iar odată demonstrată realitatea tranzacției, revine inspectorilor fiscali sarcina răsturnării probei contribuabilului.

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată, cu consecința desființării parțiale a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr F-TM nr. ... din data de 16.03.2021 și a conside... elor cuprinse în **Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ... din data de 16.03.2021** (comunicate Societății la data 17 martie 2021) întocmite de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, Timișoara, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... ,31 lei, afe... bazei impozabile de ... ,91.

În procedura de soluționare a contestației, având în vedere solicitarea petentei de susținere orală a contestației, D.G.R.F.P. Timișoara a dat curs acestei solicitări, **Minuta susținerii orale din data de 08 iunie 2021**, aflându-se în original la dosarul cauzei.

În cadrul susținerii orale, reprezentanții petentei au reiterat argumentele prezentate punctual în contestație în cuprinsul subcap. III.2 și subcap. III.3.

În legătură cu argumentația dezvoltată la subcap. III.2 reținând în principal deficiențele în legătură cu firmele care compun eșantionul realizat de echipa de inspecție fiscală.

În legătură cu argumentația dezvoltată la subcap. III.3, suplimentar de motivele prezentate în contestație, reprezentanții petentei prezintă modul în care are loc preluarea camerelor; arătând că va depune ulterior susținerii contestației precizări referitoare la existența unei proceduri în acest sens.

De asemenea, în cadrul susținerii orale s-a pus în discuție posibilitatea/necesitatea prezentării unor mijloace de probă noi: lista cu angajații raportat la ordinul de deplasare din care să rezulte o legătură de cauzalitate inclusiv cu data cazării și astfel să se demonstreze utilizarea serviciului de cazare pentru un anumit șofer, raportat la alte documente (CMR) care să confirme indubitabil faptul că șoferul a beneficiat de cazare în timpul și în legătură cu sarcinile de serviciu; urmând să se depună în probațiune mijloace de probă noi în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală.

Până la data emiterii prezentei decizii, nu au fost depuse mijloace de probă în sensul celor discutate cu ocazia susținerii orale a contestației.

II. Prin Decizia privind obligațiile fiscale principale afe... e diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../16.03.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina X RO ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../16.03.2021 asupra perioadei **01.07.2015 - 31.12.2018**.

Inspecția fiscală a avut ca obiective verificarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, contestația vizând impozitul pe profit.

În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

X SRL este o societate din România, înființată în anul 2014, având ca obiect de activitate „Transporturi rutiere de mărfuri” - cod CAEN 4941; cu un număr efectiv de salariați de **213** în anul 2015, **597** salariați în anul 2016, **644** salariați în anul 2017 și **755** salariați în anul 2018.

În perioada supusă inspecției fiscale, petenta a prestat servicii de transport rutier de mărfuri către societățile afiliate:

- E C ... ,
- E C GmbH,
- Z BV,
- E ... SRL BV,
- E C și
- E C SA.

X SRL a fost fondată ca o companie românească de camioane a grupului E . Societatea operează cu un permis de transport românesc, iar camioanele sunt înregistrate în România și sunt conduse de șoferi români.

În perioada verificată, activitatea societății a constat în prestări servicii de transport marfa către beneficiari din spațiul intracomunitar, persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în țări din Comunitatea Europeană. Pentru realizarea obiectului de activitate societatea utilizează un număr de aproximativ 300 mijloace de transport auto, deținute în baza unor contracte de leasing operational încheiate cu societăți, atât din România (SC Romania SRL, Romania), cât și din Comunitatea Europeană (... .., BV.)

Conform balanței mijloacelor fixe, societatea mai deține în proprietate un număr de 4 mijloace de transport auto destinate transportului de mărfuri (autotrenuri) și 1 semiremorca, respectiv 9 microbuze transport persoane și 6 autoturisme.

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.07.2015 - 31.12.2018, petenta înregistrează cheltuieli cu:

- achizițiile de combustibil,
- servicii de închiriere/leasing de camioane/remorci,
- servicii suport de la societățile afiliate,
- servicii de controlling,
- servicii financiare,
- servicii de contabilitate și trezorerie,
- servicii de planning și dezvoltare IT, mentenanță și control sisteme și aplicații IT,
- asistență pentru utilizatorii sistemelor și aplicațiilor IT,
- servicii de management al resurselor umane,
- servicii de instruire, dezvoltare și implementare de politici de recrutare, furnizare de programe educaționale, gestionarea compensațiilor, realizarea de sondaje interne,
- servicii juridice, asigurări și suport în obținerea despăgubirilor,

- servicii de coordonare,
- servicii de suport tehnic etc.

Pentru perioada verificată, respectiv 01.07.2015 - 31.12.2018, în ce privește deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de petentă la determinarea rezultatului fiscal, raportat la obiectul contestației organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1) Cu privire la cheltuielile înregistrate care nu au la bază documente justificative și nu sunt afe... e veniturilor impozabile - cheltuieli cu chiria și cazarea în sumă totală de ...,91 lei

În perioada 01.07.2015 - 31.12.2018, petenta X ... Timișoara SRL, conform evidenței contabile a înregistrat în conturile 612 "*Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile*", 625 „*Cheltuieli deplasări, detașări transferări*”, 623 „*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*”, cheltuieli de exploatare cu serviciile de închiriere și cazare, în sumă totală de ...,91 lei, în baza facturilor emise de diverși furnizori intracomunitari, considerate deductibile la calculul rezultatului fiscal, fără însă a prezenta documentele justificative cu privire la modul în care au fost utilizate aceste servicii, la persoanele care au beneficiat de serviciile de cazare, chirie etc.

În timpul inspecției fiscale, petenta nu prezintă documente (contracte încheiate între X ... Timișoara SRL și furnizorii intracomunitari) sau alte înscrisuri din care să rezulte în mod explicit persoanele cazate și astfel, motiv pentru care organele de control au stabilit că petenta nu face dovada că aceste servicii sunt aferente veniturilor impozabile.

Conform prevederilor legale, în sarcina contribuabilului subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect.

Astfel, toate mențiunile cuprinse în orice document financiar-contabil trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, realitatea operațiunii economice efectuate.

S-au avut în vedere prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”, coroborat cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece petenta nu face dovada că serviciile achiziționate au fost prestate pentru angajații proprii și efectuate în scopul desfășurării activității sale economice, cheltuielile prezentate detaliat în anexa nr. 4 la RIF în sumă totală de ...,91 lei sunt nedeductibile la calculul rezultatului fiscal; pe ani fiscali, cheltuielile nedeductibile stabilite de inspecția fiscală sunt astfel repartizate:

- anul 2015=... ,74 lei;
- anul 2016=... ,63 lei;
- anul 2017=... ,97 lei;
- anul 2018= ... ,57 lei.

La încadrarea acestor cheltuieli ca nedeductibile la calculul rezultatului fiscal au fost avute în vedere următoarele prevederi legale:

► Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

-art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) *„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

-art.21 alin.(1) *„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

-art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *„Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art.38.”*

► Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

-art. 25 alin. 1) *„Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

► Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare:

-art.6 *„(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.”

Organele de inspecție fiscală au precizat că pentru aceste servicii petenta nu a efectuat taxarea inversa, serviciile sunt facturate de furnizorii intracomunitari cu cota de TVA afe... a statului de proveniență al furnizorului.

Situația în detaliu este prezentată în anexa nr. 4 la RIF, cheltuiala stabilită ca nedeductibilă în timpul inspecției fiscale este în sumă totală de ...,91 lei.

Prin urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente (facturi) nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație, dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile impozabile realizate.

În concluzie, pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale organele de control au stabilit diferențe suplimentare reprezentând cheltuieli nedeductibile în valoare totală de ... lei (... lei + ... lei), implicația fiscală constând în diminuarea pierderii fiscale declarată de contribuabil, respectiv majorarea profitului impozabil declarat și implicit a obligației de plată privind impozitul pe profit aferent .

2) Ajustarea livrărilor către afiliați urmare a constatărilor rezultate din analiza dosarului prețurilor de transfer prezentat de petentă și a completărilor aduse acestuia

Urmare a prezentării Dosarului prețurilor de transfer, din analiza efectuată asupra datelor din Dosar și a completărilor aduse acestuia, precum și pe baza datelor și documentelor financiar-contabile ale petentei, s-a constatat că în perioada verificată indicatorul rata ... abilităților costurilor totale (RRCT), obținut de X ... Timișoara SRL

din activitatea desfășurată nu se încadrează în anii 2015 - 2018 în intervalul intercuartilar al rezultatelor obținute de alte societăți independente cu același obiect de activitate.

Având în vedere constatările și concluziile de la capitolul IV privind Dosarul Prețurilor de Transfer din RIF, în baza prevederilor art. 11, alin. (2), art. 19, alin. (1) și art. 19, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a prevederilor art. 11, alin.(4), art. 19, alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a prevederilor din Ghidul OECD privind prețurile de transfer, a prevederilor Ordinului 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer, veniturile aferente perioadei 2015 - 2018 se ajustează pozitiv cu suma de ... lei.

Astfel, organul de inspecție fiscală a utilizat aceeași metodă cu cea aleasă de X SRL în analiza prețurilor de transfer, respectiv **metoda marjei nete** și același indicator financiar utilizat de petentă în analiza prețurilor de transfer, respectiv indicatorul **rata ... abilităților costurilor totale (RRCT)**, stabilind ajustarea RRCT la valoarea mediane calculată pentru societățile independente comparabile, în baza art. 9 din OPANAF nr. 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.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.9 din Ordinul nr. 442/2016, art.11 alin.(4), art.19 alin.(1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 5), lit. d) Titlul I, Cap. II, respectiv pct. 15), Titlul I, Cap. II din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 au luat în calcul aceeași metodă ca și petenta, respectiv metoda marjei nete și au avut în vedere metoda de profit operațional.

Față de prevederile legale menționate mai sus se reține faptul că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între societăți independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate. Așa cum s-a precizat detaliat la capitolul IV din RIF, din eșantionul preliminar de 61 societăți comparabile extras din baza de date ORBIS, în urma excluderii manuale efectuate de organul de inspecție fiscală, a fost identificat un eșantion format dintr-un număr de 6 societăți comparabile (anexa nr. 5 la RIF).

Astfel, în urma procesului de identificare al comparabilelor, ca rezultat al căutării efectuate de organul de inspecție fiscală, au fost identificate un număr de 6 companii potențial comparabile, astfel:

- A ... SRL, CIF RO... ;
- S ... SRL, CIF RO... ;
- H ... SRL , CIF RO... ;
- P ... &..... SRL, CIF RO... ;
- SRL, CIF RO... ;
- C SRL, CIF RO... .

Mai jos este prezentat **tabelul** cu indicatorii obtinuti pentru cele 6 societăți independente din România, marja de profitabilitate calculată la nivelul societăților, precum și intervalul de comparabilitate, astfel:

	RRCT (%) 2018	RRCT (%) 2017	RRCT (%) 2016	RRCT (%) 2015
A ... SRL
S ... SRL
"H ..." SRL
P ... & SRL
T SRL
C ... SRL

Nivelul mediane și intervalul intercuartilic determinate de organele de inspecție fiscală în baza Dosarului prețurilor de transfer prezentat de petentă, respectiv pe baza datelor financiare din ORBIS transmise de Compartimentul de Prețuri de Transfer, pentru societățile cuprinse în eșantionul de comparabilitate este prezentat mai jos:

	2015	2016	2017	2018
Minim%%%%
Cuartila inferioara%%	...%%
Mediana	... %%%%
Cuartila superioara%%	...%	...%
Maxim%%%	...%

Rezultatele indicatorilor societății X SRL pentru perioada analizată sunt:

	2015	2016	2017	2018
Venituri Exploatare
Cheltuieli Exploatare
Profit/Pierdere din Expl.	-..
RRCT	-....%%%%

A fost comparată profitabilitatea obținută de X ... Timișoara SRL în cadrul activității sale operaționale cu intervalul de comparare al rezultatelor realizate de companii independente, obținute din studiul de comparabilitate.

Așa cum rezultă din cele prezentate mai sus, coroborat cu datele centralizate în tabelul de mai sus privind nivelul mediane și intervalul intercuartilic pentru societățile cuprinse în eșantionul de comparabilitate, rezultă că X ... Timișoara SRL pentru perioada analizată s-a situat sub intervalul de comparare.

În baza prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la ajustările ce pot fi efectuate de autoritățile fiscale din România atunci când rezultatele unui contribuabil nu respectă

principiul valorii de piață, aceste ajustări trebuie să se facă pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor în cadrul tranzacției.

Art. 11 alin.(4) "Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă preturile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii afe... e rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării preturilor;

b) metoda cost plus;

c) metoda pretului de revânzare;

d) metoda marjei nete;

e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind preturile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului a...at se utilizează prevederile din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare."

Ca urmare, organele de inspecție fiscală procedează la ajustarea rezultatelor la valoarea medianei din intervalul cu rezultatele de piață pentru perioada 2015 - 2018.

Situația în detaliu a ajustării livrărilor către afiliați este prezentată mai jos:

Pentru anul 2015, a fost calculat un impozit pe profit în suma de ... lei, calculat astfel:

- venituri din exploatare = ... lei;

- cheltuieli din exploatare = ... lei;

- rezultat din exploatare = -... lei;

- RRCT = -... %;

- intervalul de comparare = între ... % și ... %;

- mediana ... %;

- valoare livrări către afiliați = ... lei;

- pondere livrări către afiliați în venituri din exploatare = (... lei / ... lei) x 100 = ... %;

- cheltuieli exploatare afe... e livrări către afiliați din total cheltuieli exploatare = ... lei x ... % = ... lei;

- profit din exploatare aferent livrărilor către afiliați = ... lei - ... lei = -... lei;

- profit aferent livrări către afiliați la nivelul medianei = ... lei x ... % = ... lei;

- valoare ajustată livrări către afiliați (venituri suplimentare) = ... lei + ... lei = ... lei;

- impozit pe profit suplimentar = ... lei x 16% = ... lei.

Pentru anul 2016, a fost calculat un impozit pe profit în suma de ... lei, calculat astfel:

- venituri din exploatare = ... lei;
- cheltuieli din exploatare = ... lei;
- rezultat din exploatare (operațional) = ... lei;
- RRCT = ... %;
- intervalul de comparare = între ... % și ... %;
- mediana ... %;
- valoare livrări către afiliați = ... lei;
- pondere livrări către afiliați în venituri din exploatare = $(\dots \text{ lei} / \dots \text{ lei}) \times 100 = \dots \%$;
- cheltuieli exploatare aferente livrări către afiliați din total cheltuieli exploatare = ... lei x ... %=... lei;
- profit din exploatare aferent livrărilor către afiliați = ... lei - ... lei = ... lei;
- profit afe... livrări către afiliați la nivelul medianei = ... lei x ... % = ... lei;
- valoare ajustată livrări către afiliați (venituri suplimentare) = ... lei - ... lei = ... lei;
- impozit pe profit suplimentar = ... lei x 16% = ... lei.

Pentru anul 2017, a fost calculat un impozit pe profit în suma de ... lei, calculat astfel:

- venituri din exploatare = ... lei;
- cheltuieli din exploatare = ... lei;
- rezultat din exploatare = ... lei;
- RRCT =... %;
- intervalul de comparare = între ... % și ... %;
- mediana ... %;
- valoare livrări către afiliați = ... lei;
- pondere livrări către afiliați în venituri din exploatare = $(\dots \text{ lei} / \dots \text{ lei}) \times 100 = \dots \%$;
- cheltuieli exploatare aferente livrări către afiliați din total cheltuieli exploatare = ... lei x ... %=... lei;
- profit din exploatare afe... livrărilor către afiliați = ... lei - ... lei = ... lei;
- profit afe... livrări către afiliați la nivelul medianei = ... lei x ... % = ... lei;
- valoare ajustată livrări către afiliați (venituri suplimentare) = ... lei - ... lei = ... lei;
- impozit pe profit suplimentar = ... lei x 16% = ... lei.

Pentru anul 2018, a fost calculat un impozit pe profit în suma de ... lei, calculat astfel:

- venituri din exploatare = ... lei;
- cheltuieli din exploatare = ... lei;
- rezultat din exploatare = ... lei;
- RRCT =... %;
- intervalul de comparare = între ... % și ... %;
- mediana ... %;
- valoare livrări către afiliați = ... lei;
- pondere livrări către afiliați în venituri din exploatare = $(\dots \text{ lei} / \dots \text{ lei}) \times 100 = \dots \%$;
- cheltuieli exploatare aferente livrări către afiliați din total cheltuieli exploatare = ... lei x ... %=... lei;
- profit din exploatare aferent livrărilor către afiliați = ... lei - ... lei = ... lei;
- profit aferent livrări către afiliați la nivelul medianei = ... lei x ... % = ... lei;
- valoare ajustată livrări către afiliați (venituri suplimentare) = ... lei - ... lei = ... lei;
- impozit pe profit suplimentar = ... lei x 16% = ... lei.

Situația în detaliu este prezentată în anexa nr. 6, veniturile aferente perioadei 2015 - 2018 stabilite suplimentar sunt în sumă totală de ... lei (... lei aferente anului 2015, ... lei aferente anului 2016, ... lei afe... e lunii 2017, ... lei aferente anului

2018), aferent perioadei verificate rezulta un profit impozabil suplimentar în suma de ... lei.

Urmare celor prezentate la capitolul "Impozitul pe profit", inspectia fiscala a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.07.2015-31.12.2018 la X ... TIMIȘOARA SRL, conform datelor prezentate în anexa nr. 6, "Situatia impozitului pe profit recalculat de inspectia fiscala pentru perioada 2015-2018" rezultând următoarele:

- în anul 2015 diferența de impozit pe profit în sumă de lei;
- în anul 2016 diferența de impozit pe profit în sumă de ... lei;
- în anul 2017 diferența de impozit pe profit în sumă de ... lei;
- în anul 2018 diferența de impozit pe profit în sumă de lei.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la dosarul prețurilor de transfer și la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit prin stabilirea unor venituri suplimentare în sumă de ... lei reprezentând valoare ajustată a livrărilor către afiliați, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspectie fiscala au efectuat aceasta ajustare în condițiile în care din analiza dosarului prețurilor de transfer și documentelor prezentate au rezultat deficiențe cu privire la modul de justificare a prețurilor de transfer, astfel că s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind prestările de servicii de transport rutier de mărfuri către societățile afiliate, în vederea eliminării acestor deficiențe, iar argumentele prezentate de societate prin contestație nu sunt de natură să stabilească o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspectie fiscala.

În fapt, în perioada supusă verificării, petenta a efectuat tranzacții referitoare la:

- Achiziții
 - achiziții de servicii suport de la societăți afiliate;
 - achiziții de servicii de închiriere / leasing de camioane / remorci de la societăți afiliate;
- Prestări
 - Prestări servicii de transport rutier de mărfuri către societăți afiliate;
- Împrumuturi
 - împrumuturi primite de la societăți afiliate;
- Alte tranzacții de valori mici
 - Prestări de servicii dispecerat către societăți afiliate;
 - Achiziții de servicii de protocol și alte cheltuieli de la societăți afiliate;
 - Achiziții de servicii de leasing capete tractoare;
 - Refacturări de costuri;
 - Refacturări de costuri de la / către societăți afiliate.

Cu ocazia inspectiei fiscale, organele de control au procedat la verificarea dosarului de prețurilor de transfer, identificând deficiențe în cazul categoriei de tranzacții intra-grup privind **prestarea de servicii de transport către societăți afiliate nerezidente** (cea mai mare tranzacție intra-grup în funcție de rulaj), cu consecința refacerii analizei de comparabilitate.

Deficiențele identificate de echipa de inspectie fiscala în cazul categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă au vizat următoarele:

- deficiențe privind *metoda comparării prețurilor* utilizată de petentă ca primă metodă de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă;

- deficiențe privind *studiul de comparabilitate* prezentat în cadrul Dosarului de prețuri de transfer ca parte din analiza economică ce utilizează metoda marjei nete utilizată de societate ca metodă suplimentară de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă, conform Dosarului de prețuri de transfer prezentat în cadrul inspecției fiscale.

Astfel, față de Dosarul prețurilor de transfer întocmit de petentă și față de deficiențele constatate în urma analizei efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la reconsiderarea evidențelor contabile și fiscale în scopul reflectării prețului de piață al tranzacțiilor cu părțile afiliate și au efectuat ajustări pentru reflectarea la prețul de piață al tranzacțiilor efectuate cu persoanele afiliate.

Ca urmare a analizei efectuate de organele de inspecție fiscală, acestea au procedat la utilizarea metodei marjei nete tranzacționale, având în vedere același indicator financiar agreat de petentă în analiza prețurilor de transfer, respectiv indicatorul rata rentabilităților costurilor totale (RRCT), pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor furnizate în cadrul tranzacțiilor efectuate cu afiliații săi în cadrul prestărilor de servicii de transport.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea eșantionului de societăți comparabile în considerarea faptului că, petenta a utilizat în dosarul prețurilor de transfer, societăți care nu sunt similare X RO.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor aferente livrărilor către afiliați, astfel încât acestea să reflecte prețul de piață practicat între entități independente.

Efectul ajustărilor operate s-a concretizat prin stabilirea de venituri suplimentare aferente perioadei 2015 - 2018, în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art. 11, alin. (2), art. 19, alin. (1) și art. 19, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a prevederilor art. 11, alin.(4), art. 19, alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a prevederilor din Ghidul OECD privind prețurile de transfer, a prevederilor Ordinului 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer.

Urmare ajustării aplicate, a crescut baza impozabilă pentru calculul profitului impozabil cu suma de ... lei, datorită veniturilor stabilite suplimentar, fapt ce concură la modificarea cuantumului impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului.

În drept, până la data de 31.12.2015, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.19 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(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.”

- potrivit art.11 alin.(2) din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane 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 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.

Conform prevederilor pct. 22-29 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.

(...)28. In sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute in liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica se intelege metoda marjei nete si metoda impartirii profitului.

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implica calcularea marjei nete a profitului, obtinuta de o persoana in urma uneia sau a mai multor tranzactii cu persoane afiliate, si estimarea acestei marje pe baza nivelului obtinut de catre aceeasi persoana in tranzactii cu persoane independente sau pe baza marjei obtinute in tranzactii comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparatii intre anumiti indicatori financiari ai persoanelor afiliate si aceiasi indicatori ai persoanelor independente, care activeaza in cadrul aceluiasi domeniu de activitate.[..].

31. În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

Începând cu anul 2016, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Codul fiscal, prevede că:

“(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.[...]”

(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală..”

Potrivit art.11 alin.(4) din același act normativ:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii afe... e rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală

poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului a...at se utilizează prevederile din Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor pct.5 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5.(1) În aplicarea prevederilor art.11 alin.(4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea 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 compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente. 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;

(...)d) 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 efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

(...)f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

(4) La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

(5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/ tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică ce constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.(2) din vechiul Cod fiscal, respectiv art.11 alin.4 din noul cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică."

Totodată, în speță sunt aplicabile și următoarele prevederi din Ordinul 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 prețurilor de transfer :

"- art. 9 - alin.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;

- alin. 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;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului afe... tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente

- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului afe... tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

- art. 7 - alin.1: *In cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.*

- art. 10: *Prezentul ordin se completează cu Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”*

De asemenea, pentru determinarea indicatorului financiar Rata ... abilității Costurilor Totale din Exploatare (RRCT) trebuie avute în vedere prevederile par.2.83 - 2.84 din Liniile directe privind prețurile de transfer OCDE:

”Determinarea profitului net:

- 2.83 ***Ca principiu, pentru determinarea indicatorului profit net în vederea aplicării metodei marjei tranzacționale nete se vor lua în considerare doar acele elemente care (a) au, în mod direct sau indirect, legătură cu tranzacția controlată în cauză, și (b) sunt de natură operațională.***

- 2.84 ***Costurile și veniturile ce nu au legătură cu tranzacția controlată supusă analizei ar trebui excluse atunci când acestea influențează semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate. Este necesar un anumit nivel de segmentare a datelor financiare ale contribuabilului atunci când se determină sau se testează profitul net pe care acesta îl obține dintr-o tranzacție controlată (au din tranzacții agregate în mod adecvat conform prevederilor din paragrafele 3.9-3.12). Prin urmare, ar fi inadecvat să se aplice metoda marjei tranzacționale nete la nivelul întregii companii dacă aceasta se angajează într-o varietate de tranzacții controlate ce nu pot fi comparate în mod corespunzător pe baze agregate cu cele ale unei companii independente.”***

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, prevederile legale invocate, precum și documentele și argumentele prezentate în dosarul prețurilor de transfer pentru susținerea prețurilor practicate între părțile afiliate în perioada 2015 - 2018, se rețin următoarele:

X SRL face parte din grupul E ce prestează servicii de logistică și transport de mărfuri.

În perioada verificată, petenta a prestat servicii de transport rutier de mărfuri către societățile afiliate E C ... , E C GmbH, Z BV, E ... SRL BV, E C ... EOOD și E C SA, cu care are încheiate contracte de prestare a serviciilor de transport pe o perioadă nedeterminată, remunerația afe... ă transportului fiind stabilită la nivelul fiecărei comenzi plasate. Transportatorul este responsabil pentru orice avarie a mărfurilor transportate. Pentru orice alte neconformități, beneficiarul este îndreptățit să aplice o penalitate de 0,5% pe zi de realizare neconformă a transportului, limitat la 15% din valoarea totală a transportului efectuat.

Societatea, pentru a testa conformitatea cu principiul valorii de piață a tranzacției constând în tranzacțiile intra-grup privind **prestările de servicii de transport către societăți afiliate nerezidente** (ponderea cea mai mare), a aplicat metoda comparării prețurilor ca primă metodă de analiză, iar ca metodă suplimentară de analiză

a conformității cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor analizate utilizând metoda marjei nete.

Pentru selectarea indicatorului de profitabilitate aceasta a considerat că cel mai adecvat indicator de profitabilitate este Rata rentabilității Costurilor Totale din Exploatare (RRCT), ce exprimă profitabilitatea unei companii prin raportare la valoarea totală a costurilor.

În urma procesului de căutare, a fost identificat un eșantion final cu 8 societăți pentru anii 2015 și 2016 și 9 societăți pentru anii 2017 și 2018.

Pentru determinarea intervalului de piață, pentru anul 2013, societatea a calculat indicatorul financiar RRCT înregistrat de către societățile comparabile incluse în eșantionul final.

Marja de profitabilitate obținută de X ... SRL este de -... % în anul 2015, ... % în anul 2016, ... % în anul 2017 și... % în anul 2018, iar marja de profitabilitate comparativă calculată în urma stabilirii de către societate la nivelul eșantionului final cu societăți independente este de:

- 1,30% cu un interval intercuartilă între -45,78% și 3,14 în anul 2015;
- 3,42% cu un interval intercuartilă între 1,79% și 5,38% în anul 2016;
- 2,26% cu un interval intercuartilă între 0,47% și 3,16% în anul 2017;
- 2,27% cu un interval intercuartilă între 1,75% și 5,15% în anul 2018.

Din verificarea dosarului de prețurilor de transfer, respectiv a completărilor efectuate de petentă în timpul inspecției fiscale, precum și din datele și documentele sale financiar-contabile, organele de control au constatat că în perioada verificată indicatorul rata ... abilităților costurilor totale (RRCT), obținut de X SRL din activitatea desfășurată nu se încadrează în anii 2015 - 2018 în intervalul intercuartilă al rezultatelor obținute de alte societăți independente cu același obiect de activitate.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au identificat deficiențe în cazul categoriei de tranzacții intra-grup privind **prestarea de servicii de transport către societăți afiliate nerezidente** (cea mai mare tranzacție intra-grup în funcție de rulaj), fiind identificate *deficiențe*, respectiv:

- deficiențe privind *metoda comparării prețurilor* utilizată de petentă ca primă metodă de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă;
- deficiențe privind *studiul de comparabilitate* prezentat în cadrul Dosarului de prețuri de transfer ca parte din analiza economică ce utilizează metoda marjei nete utilizată de societate ca metodă suplimentară de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă, conform Dosarului de prețuri de transfer prezentat în cadrul inspecției fiscale.

Referitor la deficiența privind metoda comparării prețurilor utilizată de petentă ca primă metodă de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă, s-a constatat că această metodă se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

Conform datelor conținute de dosarul prețurilor de transfer, prezentat de petentă în timpul inspecției fiscale, X ... SRL nu prestează servicii de transport către societăți independente. Organele de control au reținut faptul că petenta nu a prezentat o analiză comparativă bazată pe dovezi verificabile pentru a fi credibile, din care să rezulte faptul că tranzacțiile desfășurate către afiliați de diverși furnizori terți sunt similare cu tranzacțiile dintre X ... SRL și beneficiarii afiliați, pentru a arăta similitudinea tranzacțiilor.

De asemenea, conform RIF care a stat la baza deciziei de impunere contestate, petenta nu prezentat informații privind comparabilitatea, respectiv circumstanțe

comerciale comparabile (identice sau similare) care să confirme similitudinea tranzacțiilor desfășurate de către afiliați cu societăți independente și X ... SRL.

Învederăm că în legătură cu acest aspect, nici în etapa de soluționare a contestației petenta nu a depus documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme faptul că tranzacțiile desfășurate către afiliați de diverși furnizori terți sunt similare cu tranzacțiile dintre X ... ing Timișoara SRL și beneficiarii afiliați, deși legiuitorul a reglementat expres această posibilitate la art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală care stipulează:

*„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună **probe noi** în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

De altfel, faptul că petenta nu a prezentat niciun contract pentru a putea fi verificate condițiile negociate ale tranzacțiilor desfășurate cu acești terți, conduce implicit la concluzia că nu a respectat dispozițiile exprese ale Ordinului 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, care la art. 8 alin. 2 impune obligativitatea prezentării de **documente justificative** pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer.

Subliniem că inclusiv Liniile directoare OECD stipulează la pct.2.21 obligația contribuabililor de a furniza **dovezi de încredere** și vor documenta, ca parte a documentației de preturi de transfer, politica de stabilire a prețurilor în tranzacțiile cu mărfuri, informații necesare pentru a justifica ajustările; în consecință, solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative se circumscrie cerințele legale impuse atât de legiuitorul național, cât și de Liniile directoare OECD.

Referitor la **deficiența privind studiul de comparabilitate** prezentat în cadrul Dosarului de prețuri de transfer ca parte din analiza economică ce utilizează metoda marjei nete utilizată de societate ca metodă suplimentară de analiză a categoriei de tranzacții intra-grup - servicii de transport marfă, conform Dosarului de prețuri de transfer prezentat în cadrul inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Conform informațiilor prezentate în dosarul prețurilor de transfer și în completările la dosarul prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au constatat că prin metoda prezentată, cea a comparării prețurilor, petenta nu a demonstrat că prețurile practicate în relația cu afiliații săi sunt comparabile cu prețurile pe care persoane independente le practică pe piața liberă, iar pentru evaluarea tranzacțiilor la valoarea de piață, petenta a aplicat ca și a doua metodă în studiul de comparabilitate prezentat în Dosar, metoda marjei nete, prezentând și concluzionând propria analiză, respectiv studiul de comparabilitate pe baza marjei nete pentru serviciile de transport prestate de societatea supusă inspecției fiscale în beneficiul părților afiliate.

Astfel, petenta a prezentat în detaliu studiul de comparabilitate pentru serviciile de transport prin aplicarea metodei marjei nete, fiind căutate companii care să efectueze activități similare și să suporte riscuri similare cu cele ale societății X SRL. Această metodă 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.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv pag. 56 din RIF, organele de inspecție fiscală au prezentat argumentele pentru care cea mai adecvată metodă

aplicabilă stării de fapt fiscale identificată la societatea petentă este metoda marjei nete, astfel:

- este adecvată, pentru analiză, utilizarea metodei marjei tranzacționale nete care 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 societății analizate cu indicatori financiari de profit ai unor independenți comparabili.

- metoda marjei nete tranzacționale este mai puțin sensibilă la diferențele funcționale între societatea analizată și societăți terțe selectate și implică calcularea marjei nete a profitului obținut de o persoană în urma uneia sau mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în relațiile cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

În justificarea aplicării metodei marjei nete tranzacționale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere dispozițiile privind regulile pentru aplicarea principiului valorii de piață stabilite prin HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pct. 5 alin. 1 lit. a) și d), citate la secțiunea „În drept”.

În ceea ce privește analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra **eșantionului final prezentat de petentă**, a rezultat că numărul de salariați în toate cazurile este inferior celui al societății X ... SRL; dintre toate societățile incluse de petentă în eșantion, cel mai mare număr de salariați a fost cel al firmei v ... SRL - 30 de angajați în anul 2018.

Având în vedere faptul că X ... SRL înregistrează date, la nivelul cifrei de afaceri și al numărului de angajați, superioare datelor societăților cuprinse în eșantion, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea eșantionului de comparabilitate a societăților care înregistrează o cifră de afaceri și un număr de angajați mai apropiate de valorile societății verificate, deoarece, ca și categorie, aceste societăți cuprinse în eșantionul stabilit de petentă sunt semnificativ mai mici, în comparație cu societatea X ... Timișoara, nesubscriindu-se noțiunii de societăți comparabile.

În acest sens, au fost solicitate informații Compartimentului Prețuri de Transfer din cadrul DGRFP Timișoara cu adresa TMR_AIF ... /22.10.2020, care a transmis un eșantion preliminar de 61 de societăți potențial comparabile, extras din baza de date ORBIS, eșantion obținut prin utilizarea unei serii de criterii, astfel:

- societăți active;
- criteriul geografic: România;
- companii cu CAEN 4941 „Transporturi rutiere de mărfuri”;
- au fost selectate companiile care îndeplinesc criteriile de independență A+, A, A-, U și toate companiile publice listate și companii pentru care toți acționarii cu o participare mai mare de 25% sunt persoane fizice sau angajați;
- au fost excluse companiile care dețin participații între 25 și 100% din capitalul social al altor societăți subsidiare;
- au fost incluse companiile care depun situații financiare neconsolidate;
- au fost analizate doar companiile de categoria „large” (mare);
- au fost eliminate companiile care nu au avut date financiare disponibile în perioada analizată și au fost incluse societăți care înregistrează profit în perioada analizată.

Conform RIF, pentru obținerea eșantionului final, organele de inspecție fiscală au verificat profilul funcțional al societăților identificate, folosind următoarele surse de informații: motoare de căutare pe internet și/sau site-urile internet ale societăților și/sau alte informații la dispoziția contribuabilului.

În urma utilizării acestor metode de identificare a informațiilor, **motivele de excludere sunt următoarele:** unele societăți nu au pagina web disponibilă, altele au alt domeniu de activitate și afiliați persoane fizice cu peste 25% părți sociale în alte societăți comerciale. De asemenea, au fost eliminate societățile care au înregistrat pierderi consecutive, nefiind astfel comparabile pentru profilul societății analizate. Societățile care înregistrează pierderi ar trebui să fie comparabile doar în cazul în care tranzacțiile au un anumit grad de certitudine în privința argumentelor ce le generează, în caz contrar acestea sunt eliminate, nefiind comparabile adecvate societății verificate.

Din cuprinsul RIF, rezultă că în eșantionul final stabilit de inspecția fiscală sunt cuprinse și societăți care prin asociați persoane fizice **sunt afiliați indirect cu alte societăți comerciale, iar aceste societăți afiliate sunt, în perioada analizată, radiate, în faliment sau lichidare sau nu au activitate** (înregistrează cifra de afaceri zero și nu înregistrează nici cheltuieli în perioada analizată), considerându-se că marja netă a societăților cuprinse în eșantionul stabilit de organele de control ce au asociați persoane fizice cu părți sociale de peste 25% în alte societăți comerciale **nu este afectată, aceste societăți afiliate fiind radiate, în faliment sau nu înregistrează cifră de afaceri în perioada analizată, ceea ce conduce la concluzia că societățile din eșantion nu au desfășurat tranzacții cu societăți afiliate.**

În urma aplicării acestor excluderi manuale, inspecția fiscală a identificat un eșantion format dintr-un număr de 6 societăți comparabile (anexa nr.5 la RIF) din România, respectiv:

- A ... SRL, CIF RO... ;
- S ... SRL, CIF RO... ;
- H ... SRL , CIF RO... ;
- P ... &.... SRL, CIF RO... ;
- SRL, CIF RO... ;
- C SRL, CIF RO... .

În baza acestui eșantion, organele de inspecție fiscală au stabilit nivelul mediane și intervalul intercuartilic avându-se în vedere datele financiare din ORBIS transmise de Compartimentul de Prețuri de Transfer, rezultând indicatorul RRCT, astfel: -... % (pentru anul 2015), ... % (pentru anul 2016),... % (pentru anul 2017) și... % (pentru anul 2018).

În consecință, comparând profitabilitatea obținută de X ... ing Timișoara SRL în cadrul activității sale operaționale cu intervalul de comparare al rezultatelor realizate de companii independente, obținute din studiul de comparabilitate cu datele centralizate în tabelul de mai sus privind nivelul mediane și intervalul intercuartilic pentru societățile cuprinse în eșantionul de comparabilitate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta X SRL pentru perioada analizată s-a situat sub intervalul de comparare.

În această situație, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea rezultatelor la valoarea mediane din intervalul cu rezultatele de piață pentru perioada 2015 - 2018, cu consecința ajustării pozitive a veniturilor afe... e perioadei supuse inspecției fiscale cu suma totală de ... lei reprezentând ajustarea veniturilor pentru perioada 2015 - 2018 fiind recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit al petentei.

În vederea analizării corectitudinii și legalității procedurii utilizate de organele de inspecție fiscală în legătură cu analiza de comparabilitate efectuată în cadrul inspecției fiscale (utilizarea metodei marjei tranzacționale nete și întocmirea unui nou eșantion final) a operațiunilor derulate de petentă cu afiliații săi, cu consecința ajustării pozitive a veniturilor aferente perioadei supuse inspecției fiscale cu suma totală de ... lei, vom proceda la analizarea constatărilor organelor de control raportat la argumentele invocate de petentă în contestația formulată, reiterate cu ocazia susținerii orale a contestației:

Inițierea inspecției fiscale la X SRL a fost consemnată în registrul unic de control al agentului economic verificat seria A nr. ... la pozitia/31.07.2020 și a avut ca obiective verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind impozitul pe profit pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2018, urmare a constatării riscului fiscal asociat prețurilor de transfer și a TVA pentru perioada 01.09.2018 - 31.05.2020.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea stării de fapt fiscale, analizând documentele din evidență financiar contabilă, documentele justificative și explicațiile scrise prezentate de petentă, având în vedere prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii...”

- art.55 Mijloace de probă

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului; [...]

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

- art.118 Reguli privind inspecția fiscală

„(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”

În conformitate cu prevederile art. 10 și art. 64 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petenta are obligația cooperării și prezentării tuturor mijloacelor de probă în vederea determinării stării de fapt fiscale.

Potrivit actului normativ invocat:

- art.10 Obligația de cooperare

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

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

- art.64 Prezentarea de înscrisuri

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

Pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința petentei constatările stabilite și au procedat inclusiv la solicitarea de completări scrise aduse dosarului prețurilor de transfer de la reprezentantul legal al societății petente (... .. - împuternicit al administratorului).

Conform prevederilor art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale îi revine societății petente:

- art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscal

„(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.”

Referitor la susținerile petentei în legătură cu metoda comparării prețurilor și cea a marjei nete, se rețin următoarele:

Din Dosarul prețurilor de transfer, dar și din completările aduse acestuia de către petentă, s-a constatat că, pentru testarea respectării principiului valorii de piață, contribuabilul a utilizat ca metode de analiză cea a comparării prețurilor și metoda marjei nete în ceea ce privesc prestările de servicii efectuate de către X ... Timișoara SRL în beneficiul societăților afiliate, metode prevazute la art. 11, alin. 4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la metoda comparării prețurilor, se reține că deși petenta invocă similitudinea tranzacțiilor, nu a prezentat în dosar o analiză comparativă bazată pe dovezi verificabile pentru a fi credibile, din care să rezulte faptul că tranzacțiile desfășurate către afiliați de diverși furnizori terți sunt similare și în cantități comparabile cu tranzacțiile dintre X ... SRL și beneficiarii afiliați.

Învederăm că în legătură cu acest aspect, nici în etapa de soluționare a contestației petenta nu a depus documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme faptul că tranzacțiile desfășurate către afiliați de diverși furnizori terți sunt similare cu tranzacțiile dintre X ... SRL și beneficiarii afiliați, deși legiuitorul a reglementat expres această posibilitate la art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală care stipulează:

*„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună **probe noi** în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului*

administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

De altfel, faptul că petenta nu a prezentat niciun contract pentru a putea fi verificate condițiile negociate ale tranzacțiilor desfășurate cu acești terți, conduce implicit la concluzia că nu a respectat dispozițiile exprese ale Ordinului 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, care la art. 8 alin. 2 impune obligativitatea prezentării de **documente justificative** pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer.

Subliniem că inclusiv Liniile directoare OECD stipulează la pct.2.21 obligația contribuabililor de a furniza **dovezi de încredere** și vor documenta, ca parte a documentației de prețuri de transfer, politica de stabilire a prețurilor în tranzacțiile cu mărfuri, informații necesare pentru a justifica ajustările; în consecință, solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative se circumscrie cerințele legale impuse atât de legiuitorul național, cât și de Liniile directoare OECD.

Mai mult, petenta însăși în Dosarul prețurilor de transfer afirmă că: *„Având în vedere modalitatea de stabilire a prețurilor (costuri totale plus o marjă de profit), am considerat că aplicarea metodei marjei nete poate fi utilizată ca metodă suplimentară de analiză pentru analiza conformității cu principiul valorii de piață a tranzacțiilor analizate”*, astfel că utilizarea metodei marjei tranzacționale nete de către organele de inspecție fiscală pe lângă faptul că a fost considerată drept „cea mai adecvată metodă”, a fost **acceptată inclusiv de petentă** conform DPT.

Or, petenta a afirmat că metoda marjei nete și metoda comparării prețurilor sunt cele mai potrivite pentru a analiza tranzacțiile dintre X SRL, pe de o parte și societățile beneficiare, pe de altă parte, motiv pentru care susținerile sale care converg spre faptul că nu este de acord cu metoda marjei nete nu pot fi luate în considerare.

De altfel, legiuitorul a statuat că în vederea stabilirii celei mai adecvate metode elemente care se au în vedere, sunt următoarele:

- a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- d) circumstanțele cazului individual;
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil, organele de inspecție fiscală justificând utilizarea metodei marjei tranzacționale nete (pag. 56 din RIF), motive care sunt în consonanță cu dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal (vechi și nou), respectiv normele de aplicare ale acestuia, dar și cu prevederile conținute de Ordinul nr.442/2016.

Așa cum rezultă din cele ce preced, în lipsa prezentării de **documente justificative**, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să realizeze ajustarea cuantumului prețurilor de transfer practicate pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care petenta nu a documentat faptul că prețurile de transfer

stabilite au respectat principiul valorii de piață (în acest sens sunt prevederile art. 7 alin. 1 din Ordinul nr.442/2016).

Referitor la posibilitatea aplicării metodei comparării prețurilor trebuie verificat mai întâi în ce măsură tranzacțiile pot fi cu adevărat comparate din perspectiva tuturor celor cinci factori de comparabilitate, respectiv caracteristicile serviciilor, analiza funcțională, circumstanțele economice, termenii contractuali și strategia de afaceri. Raportat la situația de fapt, metoda comparării prețurilor utilizată de petentă în dosarul prețurilor de transfer nu este detaliată și argumentată pentru a demonstra respectarea principiului valorii de piață și pentru a dovedi similaritatea tranzacțiilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că odată cu prezentarea contestației petenta prezintă o listă care cuprinde prețurile practicate de diverși subcontractori (cu sediul în România) în tranzacțiile cu afiliatul E C ... , listă ce a fost prezentată și împreună cu formularea punctului de vedere al societății cu privire la concluziile asupra aspectelor constatate de organul de inspecție fiscală în proiectul de raport - listă care nu este confirmată de documente justificative, deși aceasta este o cerință obligatorie conform art. 8 alin. 2 din Ordinul nr.442/2016.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că pe parcursul întocmirii dosarului prețurilor de transfer, petenta abandonează metoda comparării prețurilor, considerând că nu este adecvată și suficientă, motiv pentru care realizează un studiu de comparabilitate în urma căruia stabilește un eșantion final cu 8 societăți în anii 2015 și 2016 și cu 9 societăți în anii 2017 și 2018, companii considerate comparabile pentru care s-a determinat marja la costuri operaționale și s-a stabilit seria de quartile în baza căreia a fost calculată mediana pentru fiecare exercițiu financiar analizat.

Ținând cont de faptul că nu există comparabile interne (tranzacții ale societății analizate către afiliați și către diverși terți), pentru cele externe (tranzacții între două societăți independente), pentru a putea aplica metoda comparării prețurilor, trebuie verificat mai întâi în ce măsură tranzacțiile pot fi cu adevărat comparate din perspectiva tuturor celor cinci factori de comparabilitate, respectiv caracteristicile produselor și/sau serviciilor, analiza funcțională, circumstanțele economice, termenii contractuali și strategia de afaceri.

Or, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, **nu au putut fi identificate informații publice** despre prețuri comparabile pentru tranzacțiile similare cu cele practicate de societatea X SRL.

Așadar, metoda comparării prețurilor nu este aplicabilă în situația de fapt a petentei și, din acest considerend, tabelele prezentate atât la punctul de vedere, cât și odată cu depunerea contestației (cu prețurile practicate de diverse societăți în relație cu E C ...) au fost întocmite în cadrul grupului E și nu ca urmare a unor date publice.

În acest sens sunt și prevederile pct. 2.68 din Liniile directoare OECD: ***“2.68 Unul dintre punctele forte ale metodei marjei nete tranzactionale este acela ca indicatorii de profit net (de ex. Rata de ... abilitate a activelor, venituri operationale raportate la vanzari, si posibil alte modalitati de masurare a profitului net) sunt mai putin afectate de diferente tranzactionale decat in cazul preturilor, care este utilizat in metoda compararii preturilor [...] Diferentele intre functiile indeplinite intre intreprinderi sunt adesea reflectate in variatiile cheltuielilor operationale. In consecinta, aceasta poate conduce la o varietate de marje de profit brut, dar niveluri similare ale indicatorilor de profit net.”***

Referitor la această situație, sunt incidente prevederile O.P.A.N.A.F. 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, în Anexa 3 „Conținutul dosarului prețurilor de transfer”, fiind stipulate următoarele:

„Dosarul prețurilor de transfer va conține:

B. Informații despre contribuabil/plătitor: (...)

13. prezentarea detaliată a analizei funcționale și a analizei de comparabilitate:

a) caracteristicile bunurilor corporale sau necorporale sau a serviciilor, inclusiv a serviciilor de finanțare ce fac obiectul tranzacției/tranzacțiilor cu persoanele afiliate;

b) strategii de afaceri specifice (de exemplu: strategii de penetrare a pieței, evenimente de natură extraordinară etc.);

c) funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și active utilizate de către contribuabil/plătitor și persoana/persoanele afiliată(e) pentru tranzacția/tranzacțiile derulată(e);

d) termenii contractuali ai tranzacției/tranzacțiilor, cu anexarea copiilor contractelor/acordurilor ce stau la baza derulării tranzacției/tranzacțiilor cu persoanele afiliate;

e) circumstanțele economice speciale ale tranzacției/tranzacțiilor;

f) analiza de comparabilitate: informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne (descrierea strategiei de căutare a societăților comparabile și a surselor de informații, prezentarea valorilor indicatorilor financiari utilizați în analiza de comparabilitate, descrierea eventualelor ajustări de comparabilitate realizate, prezentarea listei societăților comparabile și a listei societăților eliminate din eșantionul de comparabilitate, ca urmare a căutării manuale, cu precizarea motivelor excluderii etc.).

Justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile disponibile contribuabilului/plătitorului în mod rezonabil la momentul stabilirii/documentării prețurilor de transfer, cu prezentarea documentelor-suport în acest sens;

g) o prezentare a prezumțiilor critice care au stat la baza stabilirii politicii de prețuri de transfer;

h) o prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală a datelor comparabile, după caz.”

De asemenea, conform prevederilor art. 9 din Ordinul 442/2016:

„(3) În cazul ajustării/estimării prețurilor de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile se va face conform datelor generale despre tranzacții similare sau a indicatorilor financiari aferenți activităților care urmează a face obiectul ajustării/estimării și la care atât organul de inspecție fiscală, cât și contribuabilul/plătitorul pot avea acces.”

informațiile din lista conținând prețurile practicate de diverși subcontractori (cu sediul în România) în tranzacțiile cu afiliatul E C ... având natura unor simple informații care nu fac trimitere la informații oficiale, la care așa cum impune Ordinul 442/2016, trebuie să aibă acces atât contribuabilul/petenta, cât și autoritatea fiscală al căruia rol este de a verifica DPT, respectiv respectarea principiului valorii de piață al tranzacțiilor derulate cu afiliați.

Totodată Ghidul OCDE, la pct. 3.29 prevede faptul că: „există diverse surse de informații ce pot fi utilizate pentru a identifica potențialele comparabile externe. În această sub-secțiune sunt discutate problemele speciale ce apar în legătură cu bazele de date comerciale, comparabilele externe și informațiile necomunicate contribuabililor. În plus, atunci când există comparabile interne, poate să nu mai fie necesar să se caute comparabile externe, vezi paragrafele 3.27-3.28.”

De asemenea, conform pct. 3.30 din același ghid „O sursă frecventă de informații o reprezintă bazele de date comerciale, dezvoltate de editori ce compilează situațiile contabile depuse de companii la organele administrative relevante și le prezintă într-un format electronic pretabil la interogări și analize statistice. Acestea pot constitui un mijloc practic și, uneori, eficient din punct de vedere al costurilor, de identificare a comparabilelor externe și pot oferi sursa de informații cea mai fiabilă, în funcție de datele și circumstanțele cazului.”

Pentru a putea determina dacă prețurile de transfer ale societății verificate sunt la preț de piață (principiul lungimii de braț), organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea marjei de comparare și a valorii medianei necesare aplicării metodei marjei nete pe baza datelor financiare furnizate de către companiile cuprinse în eșantionul final, raportându-se la informații publice, baza de date ORBIS.

Așa cum s-a reținut în cele ce preced, în realizarea studiilor comparative prezentate de petentă pentru justificarea prețurilor practicate, aceasta însăși a optat pentru metoda marjei tranzacționale nete. Astfel, a rezultat un eșantion final cu 8 societăți în anii 2015 și 2016 și cu 9 societăți în anii 2017 și 2018, companii considerate comparabile pentru care s-a determinat marja la costuri operaționale și s-a stabilit seria de quartile în baza căreia a fost calculată mediana pentru fiecare exercițiu financiar analizat.

Prin urmare, metoda marjei nete nu este considerată de petentă ca fiind neadecvată în cazul tranzacțiilor obținute între persoanele afiliate în cauză pentru efectuarea unei analize comparative în ceea ce privește prețurile de transfer.

Astfel, în studiul propriu de comparabilitate al companiilor analizate, organele de inspecție fiscală nu au modificat metodele de întocmire a dosarului de prețuri de transfer, ci au constatat că metoda marjei nete este cea mai adecvată pentru analiză.

Utilizarea metodei marjei tranzacționale nete 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 societăți independente comparabile. Metoda marjei nete tranzacționale este mai puțin sensibilă la diferențele funcționale între societatea analizată și societăți terțe selectate și implică calcularea marjei nete a profitului obținut de o persoană în urma uneia sau mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în relațiile cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Raportat la situația de fapt, la constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății X SRL, rezultă că **metoda comparării prețurilor utilizată practic de petentă nu este adecvată pentru demonstrarea respectării principiului valorii de piață din următoarele considerente:**

- metoda comparării prețurilor compară prețul bunului sau serviciilor transferate în cadrul unei tranzacții controlate cu prețul perceput în schimbul bunului sau serviciilor transferate într-o tranzacție comparabilă necontrolată în circumstanțe comparabile. Dacă între cele două prețuri există vreo diferență, aceasta poate însemna că termenii relațiilor comerciale și financiare dintre companiile asociate nu sunt la lungime de braț și că s-ar putea impune înlocuirea prețului tranzacției controlate cu cea din tranzacția necontrolată (pct. 2.14 din OCDE). Or, din starea de fapt fiscală rezultă că tranzacțiile societății X SRL sunt efectuate în proporție de peste 95-96% cu societăți afiliate, nefiind identificate tranzacții comparabile cu societăți independente;

- factorii de comparabilitate, termenii contractuali - dacă permit sau nu stabilirea unui grad ridicat de similitudine: spre exemplu, ce funcții, riscuri și active sunt prevăzute în contracte/comenzi - nu pot fi analizați în detaliu, iar strategiile de afaceri asumate în raport cu clienții sunt sau nu similare cu cele asumate în raport cu societatea petentă.

Totodată, argumentația petentei din dosarul prețurilor de transfer, preluată în contestație, în sensul justificării aplicării metodei comparării prețurilor prin recurgerea la tranzacțiile din cadrul grupului are mai mult caracter teoretic, în condițiile în care petenta însăși afirmă, atunci când efectuează studiul de comparabilitate, că metoda comparării prețurilor a presupus compararea prețurilor intra-grup stabilite între X ... SRL și afiliații săi cu prețurile intra-grup pentru aceleași tipuri de servicii de transport stabilite între afiliații societății X ... SRL (în speță E C ...) și alți subcontractori independenți.

Argumentele prezentate de petentă în contestația formulată în legătură cu utilizarea de către organele de inspecție fiscală a metodei marjei nete în mod eronat, nu sunt suficiente pentru înlăturarea acestei metode și acceptarea implicită a metodei comparării prețurilor, în condițiile în care la art. 73 din Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„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.”*

Așa cum rezultă din interpretarea normei legale precitate, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale incumbă, în primul rând, contribuabilului, doar în situația în care contribuabilul nu dovedește „actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale”, organul fiscal „are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

Or, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au înlăturat metoda comparării prețurilor, utilizând metoda marjei nete, argumentele petentei fiind pur teoretice, nefiind susținute cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală.

Învederăm că petenta avea posibilitatea de a prezenta, inclusiv în procedura administrativă de soluționare a contestației, documente justificative (contracte, informații din surse publice, verificabile de către ambele părți ale raportului fiscal etc.) în vederea demonstrării că metoda comparării prețurilor este cea mai adecvată pentru a demonstra că tranzacțiile dintre societatea X SRL și afiliați pot fi acceptate drept tranzacții comparabile din punct de vedere al prețurilor de transfer, cu atât mai mult cu cât la art. 10 Cod procedură fiscală se prevede:

„ART. 10

Obligația de cooperare

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

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

stau la dispoziție.”,

petenta fiind obligată să prezinte mijloacele doveditoare și, pe cale de consecință, să probeze că tranzacțiile respectă principiile valorii de piață în tranzacțiile efectuate cu afiliații, în cadrul prestărilor de servicii de transport rutier de mărfuri către societățile afiliate.

Referitor la susținerile petentei în legătură cu studiul de comparabilitate, se rețin următoarele:

Identificarea potențialelor comparabile presupune determinarea caracteristicilor esențiale pe care trebuie să le aibă tranzacțiile necontrolate pentru a fi considerate ca potențial comparabile, pe baza factorilor relevanți, cum ar fi: înțelegerea tranzacțiilor controlate supuse analizei pe baza unei analize funcționale, în vederea alegerii metodei de prețuri de transfer ce se potrivește cel mai bine circumstanțelor cazului, a indicatorilor financiari ce vor fi testați și identificarea factorilor semnificativi de comparabilitate ce trebuie luați în considerare.

Asa cum rezultă și din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta a utilizat în analiza de comparabilitate efectuată, criteriile de selecție care nu sunt adecvate pentru a determina un eșantion de companii comparabile, fapt ce a avut ca rezultat **distorsionarea** rezultatelor obținute, după cum acestea au fost detaliate la capitolul Capitolul IV - Dosarul prețurilor de transfer.

Din analiza societăților ce constituie eșantionul de comparabilitate stabilit de petentă, pentru perioada 2015 - 2018, a rezultat faptul că cifra de afaceri este semnificativ mai mică decât cea a societății X ... i SRL (discrepanțe între cifra de afaceri ale societăților selectate de petentă în cadrul analizei de comparabilitate și cifra de afaceri înregistrată de petentă în aceleași perioade), iar numărul de salariați este inferior celui al petentei (15-30 salariați comparativ cu 500 - 750 salariați ai societății verificate).

Elaborarea unui eșantion cu nerespectarea celor două criterii majore: cifra de afaceri și numărul de salariați, reprezintă o abatere de la principiul comparabilității atât de evidentă încât, în acceptarea eșantionului propus de petentă ar fi avut ca efect compromiterea substanțială a întregului proces de analiză a valorii de piață a prețurilor practice de societatea petentă.

De asemenea, așa cum s-a reținut în RIF, în eșantionul cu societăți comparabile, petenta cuprinde companii care înregistrează pierderi consecutive în perioada analizată (societatea ... SRL). Or, societățile care înregistrează pierderi ar trebui să fie comparabile doar în cazul în care tranzacțiile au un anumit grad de certitudine în privința argumentelor ce le generează, în caz contrar acestea sunt eliminate, nefiind comparabile adecvate societății în cauză.

O altă situație identificată de organele de inspecție de natură a distorsiona eșantionul întocmit în DPT este faptul că la realizarea analizei în baza de date AMADEUS, petenta a inclus criteriul anul înființării societății; în această etapă petenta incluzând companiile ce au fost înființate începând cu anul 2013 (inclusiv) până în anul 2017 (inclusiv).

Or, așa cum în mod corect și legal au reținut organele de inspecție fiscală, în cadrul analizei comparative trebuie selectate doar firmele înființate până cel târziu în anul înființării societății X ... SRL, fiind avută în vedere eliminarea companiilor înființate în perioada ulterioară, datorita faptului că rezultatele financiare ale potențialelor comparabile pot fi afectate de investițiile inițiale.

Astfel, raportat la abaterile constatate de organele de inspecție fiscală în urma analizei dosarului preturilor de transfer, rezultă că în mod corect și legal, inspecția fiscală a reliefat că prezentarea de către societatea petentă a analizei funcționale și de comparabilitate nu reflectă tendința centrală a pieței conform Anexa 3, li. B, pct. 13, lit. f) din OPANAF 442/2016, motiv pentru care s-a impus includerea în eșantionul de comparabilitate a societăților care înregistrează o cifră de afaceri și un număr de angajați mai apropiate de valorile societății verificate, deoarece, ca și categorie, societățile cuprinse în eșantionul stabilit de petentă sunt semnificativ mai mici, în comparație cu societatea X, nefiind astfel sunt comparabile.

În ceea ce privește argumentul petentei referitor la faptul că societățile cuprinse în eșantionul final de comparabilitate întocmit de inspecția fiscală sunt înființate anterior anului de înființare al petentei (4 societăți în anul 2005, o societate în anul 2006 și o societate în 2014), cauza supusă soluționării este dacă acest motiv este de natură a înlătura eșantionul final al inspecției fiscale.

Astfel, în primul rând anul de înființare al petentei este 2014, 2015 fiind primul an de activitate. Or, începând cu anul 2015, petenta a angajat principalele cheltuieli de start-up.

Cheltuielie de start-up pe care le enumeră petenta în fila 7 a contestației sunt „cheltuieli cu sediul, cu salariile, cu leasing-ul camioanelor achiziționate, cu licențele de transport și asigurările afe... e mijloacelor de transport, precum și alte cheltuieli în sumă de ... lei.”. Subliniem că suma de ... lei reprezintă întreaga sumă de cheltuieli de exploatare aferentă anului 2015 (pag. 12 din RIF).

Învederăm că legislația fiscală nu definește în mod expres cheltuielile de start-up (petenta nefăcând trimitere la o reglementară legală în acest sens), însă la o simplă analiză a cheltuielilor pe care petenta le enumeră rezultă că acestea nu sunt afe... e în mod exclusiv primului an de activitate.

Cheltuielile cu sediul pot include cheltuieli cu chiria, cu amenajarea, cu utilitățile etc. majoritatea fiind de durată în timp, plata cheltuielilor din primul an neînsemnând achitarea totală a acestora.

În mod similar, având în vedere că pentru realizarea obiectului de activitate petenta utilizează un număr de aproximativ 300 mijloace de transport auto, deținute în baza unor contracte de leasing operațional încheiate cu societăți, atât din România (... SRL, ... omania), cât și din Comunitatea Europeană (... BV.), **cheltuielile cu leasing-ul camioanelor achiziționate** nu sunt afe... e doar primului an de activitate, urmează a fi efectuate pe parcursul întregii perioade verificate.

Mai mult, așa cum rezultă din RIF, pag. 30, societatea X SRL, pentru perioada ianuarie 2015-decembrie 2018, se află în relații de afiliere directă și indirectă și în cazul achizițiilor de la afiliați reprezentând **servicii de închiriere/leasing de camioane/remorci**, servicii suport, servicii de controlling, servicii financiare, servicii de contabilitate și trezorerie, servicii de planning și dezvoltare IT, mentenanță și control sisteme și aplicații IT, asistență pentru utilizatorii sistemelor și aplicațiilor IT, servicii de management al resurselor umane, servicii de instruire, dezvoltare și implementare de politici de recrutare, servicii juridice, asigurări și suport în obținerea despăgubirilor, servicii de coordonare, servicii de suport tehnic etc., conform evidenței financiar contabile.

În ce privește **cheltuielile cu licențele de transport și asigurările aferente mijloacelor de transport**, învederăm că obligația deținerii de licențe de transport și asigurări este obligatorie pe tot parcursul funcționării mijlocului de transport, în caz contrar intrându-se sub incidența legii contravenționale/penale, astfel că nici în acest caz nu se probează includerea acestui tip de cheltuieli în cadrul celor de start-up.

Totodată, referitor la sintagma „*alte cheltuieli*” efectuate în anul 2015, al cărui cuantum nu este precizat, învederăm că acestea nu sunt în măsură să determine modificări/anularea structurii eşantionului final întocmit de inspecția fiscală raportat la argumentul privind cheltuielile de start-up, cu atât mai mult cu cât în cuprinsul RIF, fila 39, se precizează că componența structurii activelor astfel:

„Principalele active pe care le folosește compania sunt camioanele care sunt închiriate de la companiile de leasing și trailererele care sunt închiriate de la societăți afiliate. Termenul standard de leasing este de 48 de luni.

Activele rămase sunt limitate la unele echipamente de birou. Astfel, cea mai mare parte a activelor sunt deținute de societățile afiliate ale societății X SRL.

In ceea ce privesc activele necorporale, acestea sunt gestionate de societăți afiliate ale X SRL.”

Pe cale de consecință, raportat la forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile reglementată la art. 72 Cod procedură fiscală:

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

având în vedere art. 73 din aceeași normă legală ce reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, unde se stipulează:

„(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.”,

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

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

În concluzie, în lipsa prezentării de documente justificative care să demonstreze care sunt cheltuielile de start-up angajate de petentă în anul 2015 (înființarea firmei fiind în anul 2014), respectiv ponderea acestora în totalul cheltuielilor aferente anului 2015, argumentația sa în legătură cu aceste aspecte nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește argumentația petentei referitoare la faptul că în eşantionul final sunt cuprinse și societăți care prin asociați persoane fizice sunt afiliați indirect cu alte societăți comerciale, aceasta nu poate conduce la soluționarea favorabilă a cauzei în considerarea motivelor expuse mai jos, astfel:

Din verificarea societăților care alcătuiesc eşantionul final întocmit de inspecția fiscală în baza corespondenței cu Compartimentul de Prețuri de Transfer (colaborarea dintre cele două structuri respectând limitele competențelor și a atribuțiilor cu care sunt investite) a rezultat că aceste societăți afiliate sunt în perioada analizată radiate, în faliment sau lichidate sau nu au activitate (înregistrează cifra de afaceri zero sau sume nesemnificative și nu înregistrează nici cheltuieli în perioada analizată), ceea ce conduce la concluzia pertinentă că, în perioada supusă inspecției fiscale, societățile menționate ca afiliate cu cele selectate în eşantion de organele fiscale, nu au raportat tranzacții și cu atât mai mult, nu au avut tranzacții cu afiliați.

Faptul că aceste societăți au desfășurat activitate comercială, posibil și tranzacții cu afiliați, în alte perioade decât cele care fac obiectul studiului de comparabilitate,

nu poate fi relevant și nu afectează în niciun mod comparabilitatea în perioada supusă inspecției fiscale.

Astfel, conform analizei efectuate de organele de inspecție fiscală, au rezultat următoarele aspecte:

- societatea A ... SRL, care în perioada 2015 - 2018 are ca și asociat cu peste 25% pe , ce deține părți sociale și în societatea ... SRL (50%) - societate radiată din anul 2011 și în societatea A T SA (70,24%) - societate în faliment, inactivă din august 2016, cu ultimul bilanț depus pentru anul 2013;

- societatea H ... SRL , deține părți sociale în ... T (CIF ...), societate radiată din anul 2011 și în H T ... SRL (CIF ...), societate dizolvată în perioada analizată, ultimul bilanț depus fiind aferent anului 2015.

Asociatul (cu peste 25% în H ... SRL), deține părți sociale în ... SRL (CIF ...), cu 0 (zero) cifră de afaceri pe toată perioada analizată și în ... SRL (CIF ...), societate radiată din anul 2012.

- societatea P SRL are ca asociat cu peste 25% pe , ce deține părți sociale în ... SRL (CIF ...), societate cu o cifră de afaceri inferioară societății X ... Timișoara SRL (1%) din cifra de afaceri a societății X ... Timișoara SRL);

- societatea T SRL are ca asociat cu peste 25% pe , ce deține părți sociale în societatea SRL (CIF ...) și din 2017 în ... T SRL (CIF ...), ambele societăți înregistrând o cifră de afaceri inferioară societății X ... Timișoara SRL (sub 1% din cifra de afaceri a societății X ... Timișoara SRL);

- societatea C ... SRL are ca asociat cu peste 25% pe , ce deține părți sociale în societatea J ... and ... SRL (CIF ...), societate ce are suspendată activitatea din anul 2009 și inactiv din februarie 2016. Pe întreaga perioadă 2015-2018, societatea depune anual Declarație pe proprie răspundere ca entitatea nu a desfășurat activitate de la data înființării și până la finele fiecărui an analizat.

Prin urmare, marja netă a societăților (din eșantionul stabilit de organele de inspecție fiscală) ce au asociați persoane fizice cu părți sociale de peste 25% în alte societăți **NU** este afectată, aceste societăți afiliate fiind radiate, în faliment, inactive sau nu înregistrează cifră de afaceri în perioada analizată, ceea ce conduce la concluzia că societățile din eșantion nu au desfășurat tranzacții cu societăți afiliate.

Pe cale de consecință, argumentul petentei în ceea ce privește gradul de independență al societăților comparabile nu este relevant datorită faptului că aceste societăți pot fi considerate comparabile datorită inexistenței tranzacțiilor dintre aceste societari afiliate indirect și mai mult, datorită faptului că aceste societăți nu obțin venituri sau înregistrează venituri nesemnificative.

În ceea ce privește argumentul petentei privind cifra de afaceri 0 (zero) înregistrată de aceste societăți, care în accepțiunea sa nu confirmă faptul că respectivele societăți nu au desfășurat activitate și că poate exista premisa că tranzacțiile au fost efectuate cu titlu gratuit, nu este relevant, în sensul că această premisă poate conduce la concluzia că baza de date publică privind informațiile financiare ale societăților este îndoielnică și nu ar reprezenta o sursă de informații veridică; argumentul petentei fiind ipoteze care nu sunt confirmate (de altfel, societatea C ... SRL a depus anual Declarație pe proprie răspundere ca entitatea nu a desfășurat activitate de la data înființării și până la finele fiecărui an analizat).

Pe cale de consecință, în considerarea celor ce preced, rezultă că societățile cuprinse în eșantionul final stabilit de echipa de inspecție fiscală sunt comparabile pentru aplicarea metodei marjei nete, indicatorii nefiind afectați de faptul că au asociați persoane fizice cu părți sociale în alte societăți comerciale radiate, inactive sau cu cifra de afaceri zero; nereținându-se astfel argumentul petentei conform căruia în întocmirea eșantionului final organele de inspecție fiscală ar fi încălcat criteriul de independență.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere argumente și documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru veniturile stabilite suplimentar în sumă de ... lei, care au concurat la stabilirea de impozit pe profit suplimentar.

III.2. Referitor la cheltuielile cu chiria și cazarea în sumă totală de ...,91 lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de închiriere și cazare la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care din documentele prezentate de societate nu rezultă ca acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității.

În fapt, în perioada 01.07.2015 - 31.12.2018, petenta X ... ing Timișoara SRL a înregistrat în evidența sa financiar contabilă cheltuieli de exploatare cu serviciile de închiriere și cazare, în sumă totală de ...,91 lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării masei impozabile a profitului și implicit diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat; aceste cheltuieli au fost înregistrate în conturile 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile", 625 „Cheltuieli deplasări, detașări transferări”, 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține documente (contracte încheiate între X ... Timișoara SRL și furnizorii intracomunitari) sau alte înscrisuri din care să rezulte în mod explicit persoanele cazate, motiv pentru care au stabilit că petenta nu face dovada că aceste servicii sunt aferente veniturilor impozabile.

Astfel, s-a constatat că petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor de închiriere și cazare pentru care nu s-a putut stabili influența acestora în activitatea desfășurată de petentă în perioada verificată, respectiv faptul că serviciile achiziționate au fost prestate pentru angajații proprii și efectuate în scopul desfășurării activității sale economice.

Motiv pentru care organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că sunt nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cheltuielile prezentate detaliat în anexa nr. 4 la RIF în sumă totală de ...,91 lei.

În drept, sunt incidente următoarele prevederi legale:

► Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2015, respectiv:

- art.19 alin.(1) „Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

- art.21 alin.(1) „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

- art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) „(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau **alte prestari de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si **pentru care nu sunt incheiate contracte**”.

- art.17 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art.38.”

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau **alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și **pentru care nu sunt încheiate contracte**, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinescă cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate [...].”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, **serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege** și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere **caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse**, în principal, **intangibilitatea serviciilor** și imposibilitatea prefigurării lor cât

mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit.

Din interpretarea normelor legale din domeniul deductibilității cheltuielilor, se reține că, mai mult, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

► **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

- art. 25 alin. 1) *„Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizatiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

► coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care **contribuabilul este dator să o justifice**, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile de închiriere și cazare.

Astfel, se reține că 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, iar 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, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt afe... e realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

„(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.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele societății și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada supusă inspecției fiscale 01.07.2015 - 31.12.2018, petenta a efectuat cheltuieli cu închirierea și cazarea în afara spațiului național, pentru angajații săi în funcția de șofer, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului general consolidat al statului.

Cheltuielile cu serviciile de închiriere au fost facturate de către operatorii intracomunitari ... , ... Hotels, ... Diner.

Mijloacele de probă prezentate de petentă, pe lângă facturile deținute, sunt următoarele:

» documente care constau în situații tabelare întocmite de X SRL (anexele 5.1 - 5.3 la contestație), în care sunt înscrise numerele de înmatriculare ale autocamioanelor, numele și prenumele șoferilor, angajați ai contribuabilului, anul și numărul săptămânii alocate fiecărui șofer pentru cazare în locațiile aparținând celor 3 operatori intracomunitari din țări din Uniunea Europeană (Germania, Belgia etc.). - documente care conform cap. VI din RIF au fost puse și la dispoziția organelor de inspecție fiscală cu ocazia discuției finale;

» registrul salariaților editat din aplicația Revisal la data de 22.04.2021, registru ce cuprinde numele și prenumele angajaților, CNP-ul, adresa de domiciliu, nr. contractului, funcția și starea angajatului (activ sau cu contract de muncă încheiat).

Problema supusă analizei organului de soluționare competent este dacă aceste mijloace de probă reprezintă documente justificative suficiente pentru a complini condițiile impuse legea fiscală, respectiv:

- de Vechiul Cod fiscal: ca în cazul achiziției de servicii să dețină contracte încheiate între partenerii comerciali, prestator și beneficiar, respectiv

- de Noul Cod fiscal de a considera drept cheltuieli deductibile, doar cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice raportat la cerința imperativă ca acestea să fie înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată.

În ceea ce privește **anul 2015**, din cuprinsul art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 rezultă că în categoria cheltuielilor nedeductibile legiuitorul a inclus prin

sintagma „*alte prestări de servicii*” o gamă diversificată de servicii lăsând la latitudinea contribuabililor natura serviciilor pe care le angajează, însă **stipulând în mod expres că nu intră în sfera cheltuielilor deductibile** acele servicii „*pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte*”.

În consecință, rezultă că solicitarea organelor de inspecție fiscală de a li se prezenta contracte încheiate de petentă cu prestatorii serviciilor de închiriere și cazare, respectiv firmele , ... Hotels, ... Diner este în consonanță cu dispozițiile legale conținute de Legea nr. 571/2003, în vigoare în anul 2015, în conformitate cu principiul general de drept *tempus regit actum*, motiv pentru care pretenția petentei de a considera aceste cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat, nu poate fi acceptată.

În ceea ce privește perioada **2016 - 2018**, raportat la dispozițiile legale incidente citate în cele ce preced, rezultă că rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate **conform reglementărilor contabile aplicabile**, în normele metodologice legiuitorul indicând în mod expres **Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ca și cadru legal aplicabil persoanelor juridice care au obligația de a organiza și de a conduce contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit acestei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.

Sintagma "**reglementărilor contabile aplicabile**" utilizată de legiuitor este explicitată prin la pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, citat în cuprinsul prezentei, care stipulează că „**veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.**” (a doua teză nefiind incidentă cauzei supuse soluționării în condițiile în care nu au fost identificate elemente similare veniturilor și cheltuielilor).

Astfel, orice venit/cheltuială se înregistrează în evidența financiar contabilă a unei persoane juridice cu respectarea reglementărilor contabilă, norma specială fiind Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoanele juridice având obligația de a-și organiza și a-și conduce contabilitatea financiară, potrivit acestei legi (art. 1 din Legea contabilității), într-un cadru bine determinat, Ministerul Finanțelor Publice fiind autoritatea competentă în elaborarea și emiterea de norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrele și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Potrivit dispozițiilor imperative ale Codului fiscal raportat la normele contabile, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta nu a prezentat alte documente în afara facturilor emise de firmele , ... Hotels, ... Diner, deși i s-a pus în vedere prezentarea unor mijloace de probă care să demonstreze că aceste cheltuieli sunt **în scopul desfășurării activității sale**

economice, așa cum este stipulat la art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, cu ocazia susținerii orale a contestației, s-a discutat necesitatea prezentării unor mijloace de probă care să confirme fără putință de tăgadă că acele cheltuieli de cazare și închiriere sunt **exclusiv** pentru angajații societății X SRL.

Astfel, s-a pus în discuție posibilitatea/necesitatea prezentării unor mijloace de probă noi: lista cu angajații raportat la ordinul de deplasare din care să rezulte o legătură de cauzalitate inclusiv cu data cazării și astfel să se demonstreze utilizarea serviciului de cazare pentru un anumit șofer, raportat la alte documente (CMR) care să confirme indubitabil faptul că șoferul a beneficiat de cazare în timpul și în legătură cu sarcinile de serviciu; urmând să se depună în probațiune mijloace de probă noi în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală.

Până la data emiterii prezentei decizii, **nu au fost depuse mijloace de probă în sensul celor discutate cu ocazia susținerii orale a contestației.**

Unul dintre motivele de împiedicare a prezentării documentelor justificative, reținut cu ocazia susținerii orale a contestației, este faptul că informațiile sunt foarte vechi.

În legătură cu acest aspect, învedereăm petentei că acest motiv nu poate fi luat în considerare în condițiile în care atâta timp cât legiuitorul a reglementat perioada de prescripție la 5 ani, calculată conform prevederilor Codului de procedură fiscală, inspectia fiscală are legitimitate de a verifica întreaga evidență financiar contabilă, respectiv de a solicita și verifica documente justificative pe care le consideră relevante conform principiului exercitării dreptului de apreciere.

Astfel, atât în procedura inspectiei fiscale, cât și în procedura administrativă de soluționare a contestației, petenta are obligația de a-și demonstra susținerile pe baza unor probe relevante - a se vedea art. 269 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Învvedereăm că forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile este reglementată la art. 72 Cod procedură fiscală:

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

coroborat cu art. 73 alin. (1) care reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, unde se stipulează:

„(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. ”

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

„Art. 249 - Sarcina probei

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

Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută

la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

Referitor la mijloacele de probă depuse în probațiune, respectiv:

» documente care constau în situații tabelare întocmite de X SRL (anexele 5.1 - 5.3 la contestație), în care sunt înscrise numerele de înmatriculare ale autocamioanelor, numele și prenumele șoferilor, angajați ai contribuabilului, anul și numărul săptămânii alocate fiecărui șofer pentru cazare în locațiile aparținând celor 3 operatori intracomunitari din țări din Uniunea Europeană (Germania, Belgia etc.). - documente care conform cap. VI din RIF au fost puse și la dispoziția organelor de inspecție fiscală cu ocazia discuției finale;

» registrul salariaților editat din aplicația Revisal la data de 22.04.2021, registru ce cuprinde numele și prenumele angajaților, CNP-ul, adresa de domiciliu, nr. contractului, funcția și starea angajatului (activ sau cu contract de muncă încheiat), acestea **nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației** în considerarea **motivelor** cumulative de mai jos:

- deși în situațiile tabelare sunt înscrise numele și prenumele șoferilor, **nu se regăsesc semnăturile șoferilor de confirmare a serviciului de cazare de care au beneficiat urmare a contractului de muncă încheiat între angajator și angajat;**

- **nu rezultă data exactă a serviciului de cazare**, tabelele făcând referire la săptămână, nefiind indicată data efectivă a prestării serviciului de cazare / închiriere;

- **datele înscrise în tabele nu sunt corelate cu niciun alt mijloc de probă din care să rezulte utilizarea serviciului de cazare pentru un anumit șofer**, raportat la alte documente (CMR, ordin de deplasare în străinătate etc), în această situație demonstrându-se faptul că șoferul a beneficiat de cazare în timpul și în legătură cu sarcinile de serviciu;

- **Registrul salariați prezentat ce cuprinde numele și prenumele angajaților, CNP-ul, adresa de domiciliu, nr. contractului, funcția și starea angajatului (activ sau având contractul de muncă încheiat), confirmă calitatea de persoană angajată în cadrul X RO într-o anumită perioadă de timp, dar în lipsa unor corelații cu alte documente justificative, nu poate fi acceptat ca mijloc de probă pentru cazarea șoferilor în locațiile indicate de petentă.**

Pe cale de consecință, în lipsa prezentării unor contracte având ca obiect serviciile de cazare / închiriere a unor bunuri imobile deținute de către firmele comunitare, respectiv având în vedere că petenta nu a prezentat niciun alt document justificativ prin care să probeze prezența fizică a șoferilor în locațiile menționate, cum ar fi spre exemplu registre, corespondență e-mail sau orice alte documente încheiate și acceptate, între petentă și operatorii intracomunitari, sau o justificare certă că șoferii au fost prezenți fizic în acele locații și că au fost folosite **exclusiv** de către aceștia în scopul desfășurării activității sale, organul de soluționare a contestației constată că afirmațiile din contestația formulată nu sunt probate cu documente justificative de natura mijloacelor de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește opinia petentei conform căreia obligația de a prezenta contracte având ca obiect serviciile de cazare / închiriere este neavenită în condițiile în care potrivit art. 1178 din Codul civil "*contractul se încheie prin simplu acord de voințe al părților dacă legea nu impune o anumită formalitate pentru încheierea sa valabilă*", cu atât mai mult cu cât în România nu există vreo prevedere care să oblige la încheierea contractului de prestări servicii de cazare *ad validitatem*, astfel că forma scrisă este

cerută cel mult *ad probationem*, învedereăm petentei că autoritatea fiscală nu a pretins prezentarea unor contracte de închiriere ad validitatem, lăsând la latitudinea petentei ce mijloace de probă consideră relevante să le prezinte, dar care să facă dovada legăturii de cauzalitate între achiziția serviciilor și utilizarea efectivă de către șoferii angajați; însă așa cum rezultă din cele ce preced documentele depuse în probațiune nu sunt suficiente pentru a demonstra o atare legătură de cauzalitate.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu deține documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme relația contractuală dintre petentă și firmele care dețin spațiile de cazare în legătură cu care petenta pretinde că au fost folosite de proprii săi șoferi în timpul curselor pe care aceștia le-au efectuat pentru firma petentă, în calitate de angajator.

Referitor la dispozițiile legale comunitare referitoare la obligativitatea asigurării unui spațiu de cazare adecvat șoferilor care prestează în cadrul Uniunii Europene, se rețin următoarele:

Argumentele legale ale petentei pentru justificarea aplicării deductibilității în cazul cheltuielilor cu serviciile de cazare/închiriere sunt din domeniul dreptului transportului: acordul încheiat de țările Uniunii Europene la începutul anului 2017 denumit "*Alliance du Routier*" încheiat în scopul combaterii fenomenului de dumping din industria transporturilor și îmbunătățirii calității muncii de șofer, Regulamentul nr. 561/2006 (subliniind modificarea din luna august 2020 referitoare la interdicția angajatorilor de a caza șoferii în camioane).

Raportat la aceste dispoziții, învedereăm în primul rând că perioada analizată în legătură cu acest capăt de cerere este **01.07.2015 - 31.12.2018**, astfel că modificările din luna august aduse Regulamentului nr. 561/2006 nu au nicio relevanță în cauza supusă soluționării, în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*.

În al doilea rând, referitor la acordul "*Alliance du Routier*", așa cum petenta arată în contestație, este încheiat între state din cadrul Uniunii Europene la începutul anului 2017, respectiv: Austria, Belgia, Danemarca, Franța, Luxemburg, Germania, Norvegia, Elveția, Suedia și Italia; ulterior acestei Alianțe s-au alăturat și Grecia, Spania și Olanda.

La data de 16 august 2007 este publicată în MO nr. 565, OG nr. 37 din 7 august 2007 privind stabilirea cadrului de aplicare a regulilor privind perioadele de conducere, pauzele și perioadele de odihnă ale conducătorilor auto și utilizarea aparatelor de înregistrare a activității acestora, la art. 3 stipulându-se că:

„Ministerul Transporturilor poate acorda, cu acordul Comisiei Europene, derogări temporare de la regulile privind perioadele de conducere, pauzele și perioadele de odihnă ale conducătorilor auto, în condițiile prevăzute la art. 14 al Regulamentului Parlamentului European și al Consiliului (CE) nr. 561/2006.”

De altfel, România adoptă Hotărârea Senatului nr. 100/2017 privind **Propunerea** de Regulament al Parlamentului European și al Consiliului de modificare a Regulamentului (CE) nr. 561/2006 în ceea ce privește cerințele minime referitoare la perioadele de conducere zilnice și săptămânale maxime, pauzele minime și perioadele de repaus zilnic și săptămânal și a Regulamentului (UE) nr. 165/2014 în ceea ce privește poziționarea prin intermediul tahografelor - COM (2017) 277 final, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 778 din 2 octombrie 2017, la art. 2 Senatul României **solicitând** Comisiei Europene:

„a) clarificarea și reevaluarea restricțiilor referitoare la efectuarea odihnei șoferilor în cabina auto, din cauză faptului că statele membre nu dețin suficiente parcări securizate, iar această propunere a Comisiei va conduce la creșterea costurilor

transportatorilor și scăderea flexibilității operațiunilor de transport. Totodată, este necesară clarificarea termenilor folosiți pentru descrierea cazării corespunzătoare și a facilităților adecvate, în forma prezentă lăsându-se loc la interpretări și provocându-se dificultăți de implementare (spre exemplu, anumite state membre ar putea aprecia ca inadecvate anumite locuri de cazare, în timp ce alte state membre le-ar aprecia ca adecvate). Textul este neclar și sub aspectul documentelor care trebuie prezentate pentru a se putea face dovada efectuării odihnei săptămânale normale într-o anumită locație (de exemplu, în situația în care operatorul de transport deține o proprietate în zonă sau în situația în care conducătorul auto efectuează odihna săptămânală normală într-o locație privată aleasă de acesta);

b) reevaluarea propunerii privind obligativitatea întoarcerii acasă a conducătorilor auto la 3 săptămâni, deoarece este împotriva drepturilor și libertăților fundamentale ale persoanelor, această propunere impunând, de facto, restricții privind libera circulație a persoanelor. De exemplu, conducătorul auto are dreptul de a dispune de timpul său liber la rude sau prieteni, în orice altă locație din Uniunea Europeană decât acasă. De asemenea, această modificare va avea un impact negativ și pentru autoritățile de control, întrucât va fi foarte dificil de verificat conformarea și de probat încălcarea acesteia. Stabilirea unei astfel de obligații, fără a indica în mod expres și clar cum poate fi făcută dovada efectuării perioadei de odihnă săptămânală normală acasă (de exemplu, nu este clar cum poate face dovada o întreprindere de transport că s-a organizat astfel încât un conducător auto să se poată întoarce acasă, în situația în care respectivul conducător auto nu dorește și chiar consideră obositoare pentru el întoarcerea acasă la 3 săptămâni) și în ce condiții poate fi constatată încălcarea acestei obligații, va determina în mod cert o aplicare neunitară de către autoritățile de control ale statelor membre, costuri de conformare excesive și posibile abuzuri din partea unor autorități de control. Nu în ultimul rând este evident faptul că operatorii de transport rutier din statele membre UE periferice sunt dezavantajați de faptul că vor suporta costuri mai mari pentru întoarcerea conducătorului auto, din cauza distanțelor mai mari de parcurs;

c) reevaluarea creșterii perioadei de referință la patru săptămâni consecutive, în legătură cu efectuarea perioadelor de odihnă săptămânală, deoarece duce la reducerea timpului de conducere în decursul unei luni, fapt care va afecta eficiența activităților desfășurate de către operatorii de transport rutier și, implicit, la costuri suplimentare pentru aceștia, prin necesitatea angajării unui alt conducător auto;

d) înlocuirea sintagmei „traseu“ din cuprinsul art. 35 alin. 2 lit. (a) și (b) cu sintagma „începutul zilei de lucru“, respectiv „sfârșitul zilei de lucru“ (înlocuirea sintagmei start/end of the journey cu start/end of the working day), deoarece traseul poate să dureze mai multe zile; aceste modificări se impun în special pentru a aplica în bune condiții prevederile privind modul în care un conducător auto poate să își continue călătoria în caz de deteriorare, funcționare defectuoasă, pierdere sau furt al cartelei tahograf.”.

Astfel, la o simplă lectură a acestui document legal, publicat în Monitorul Oficial al României, se relevă faptul că, inclusiv una din Camerele Parlamentului României - Senatul, a ridicat problema documentelor justificative care ar dovedi efectuarea cazării, opinia cuprinsă în această hotărâre fiind transmisă instituțiilor europene, conform primei teze a art. 3; fapt care determină concluzia că inclusiv în domeniul transporturilor se ridică problema de a se prezenta „documente justificative” care să probeze pauzele și perioadele de odihnă ale șoferilor.

Însă, în cauza dedusă judecății, analizarea deductibilității cheltuielilor de cazare/închiriere, trebuie făcută prin prisma dreptului fiscal și a procedurii fiscale, care

reprezintă în acest caz legea specială, dispozițiile din dreptul transportului având caracterul unei norme generale, vis-a-vis de acordarea deductibilității cheltuielilor de cazare/închiriere, cu consecința diminuării bazei de impozitare a impozitului pe profit și implicit a obligației fiscale de natura impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului, în cauză fiind aplicabil principiul general de drept *specialia generalibus derogant*.

Astfel, în cauza fiscală nu are relevanță modul în care legiuitorul european, respectiv național, a înțeles să reglementeze pauzele și perioadele de odihnă ale conducătorilor auto, legislația fiscală fiind clară (fiind citată și analizată în cele ce preced), cuprinzând totodată norme specifice care abordează această problemă (atât prin prisma Vechiului Cod fiscal, cât și al celui Nou), în cauză fiind respectat principiul legalității fiscale, legea fiscală permițând persoanei impozabile să cunoască în avans cerințele impuse de legiuitor pentru a fi îndeplinită condiția deductibilității.

În mod similar, invocarea de către petentă a unor dispoziții din Codul muncii care face parte din ramura dreptului muncii nu poate fi opozabilă administrației fiscale, în lipsa documentelor justificative prevăzute de legea fiscală, fiind aplicabile *mutatis mutandis* aceleași argumente logico - juridice.

Pe cale de consecință, în considerarea celor de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu cheltuielile cu chiria și cazarea în sumă totală de ...,91 lei, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE :

- **respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de X SRL împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale afe... e diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../16.03.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../16.03.2021, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL;

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.