



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA NR. 000/01.2021

privind soluționarea contestației formulate de

X

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** – Serviciul Soluționare Contestații 1, prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, asupra contestației formulate de **X**, CUI **000**, **J000**, reprezentată prin **Z**, conform împuternicirii avocațiale nr.**000** din data de **00.00.2020**, aflată în original la dosarul cauzei.

X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, respectiv pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei**.

De asemenea, prin contestația formulată, **X** se îndreaptă și împotriva accesoriilor stabilite ulterior, aferente debitului principal stabilit prin Decizia de impunere nr.**000/2020**, respectiv împotriva:

- **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y1**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi;
- **000 lei** penalități de întârziere.

- **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y1**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

În raport de data comunicării prin remitere sub semnătură a Deciziei de impunere nr.**000/2020** contestate, respectiv **00.00.2020**, potrivit adresei nr.**000/2020** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **Y**, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data emiterii Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2020** și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2020**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y1** la data de **00.00.2020**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, prin contestația formulată, **X** contestă și Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.**000/2020**, intitulată de societate „Decizia privind compensarea obligațiilor fiscale”.

Totodată, prin contestația formulată, societatea a solicitat, în temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, iar aceasta i-a fost acordată în data de **00.00.2021**, prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**, în continuare **X**.

I. Prin contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală

nr.000/2020, precum și împotriva deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii aferente, societatea susține următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

- organele de inspecție fiscală au depășit termenul legal de efectuare a inspecției fiscale.

- organele de inspecție fiscală nu și-au respectat obligația legală de a stabili situația de fapt fiscală reală.

- organele de inspecție fiscală nu și-au respectat obligația legală de a răspunde punctului de vedere exprimat de societate, precum și faptul că nu au fost respectate prevederile art.130 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat.

B. ASPECTE FOND

a) În ceea ce privește ajustarea veniturilor din tranzacțiile derulate de X cu societățile afiliate, petenta afirmă că studiul de comparabilitate impus de organele de inspecție fiscală este nelegal și netemeinic, conținând erori care conduc la supra-impozitarea societății întrucât:

- Au fost incluse societăți care nu îndeplinesc criteriile de independență, deoarece fac parte din grupuri de societăți.

În pregătirea studiului de comparabilitate în baza căruia a fost realizată ajustarea veniturilor societății în anii 2016 - 2018, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au extras din baza de date Orbis, în baza unor criterii de selecție generale, un număr de 36 de societăți.

În cadrul analizei efectuate de X asupra companiilor incluse în studiul efectuat de autorități, au fost identificate 29 de societăți care nu respectă criteriile de independență impuse de legislația în vigoare. Astfel, petenta afirmă că în cadrul studiului de comparabilitate efectuat în baza de date Orbis au fost selectate mai multe societăți care sunt deținute majoritar de aceleași persoane fizice (în proporție de peste 25%). Aceste persoane fizice au dețineri de peste 25% și în alte societăți, rezultând astfel o relație de afiliere între respectivele companii.

În continuarea contestației societatea prezintă o listă ce cuprinde motivele pentru care cele 29 de societăți nu pot fi considerate independente.

Prin urmare, contestatara susține că societățile selectate de organele de inspecție fiscală nu pot fi considerate comparabile în condițiile

în care, pe baza unor informații publice certe și verificabile, afilierea companiilor în cauză la grupuri de companii poate fi ușor demonstrată.

Concluzia societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au respectat criteriile de independență impuse de legislația în vigoare în cadrul efectuării studiului de comparabilitate se bazează pe prevederile art.7 pct.26 și art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale secțiunii A.4.1 din Ghidul OCDE.

- Au fost acceptate societăți care derulează activități substanțial diferite față de activitatea societății

În pregătirea studiului de comparabilitate, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au analizat temeinic dacă activitatea societăților selectate este comparabilă cu activitatea **X**, ceea ce a dus la selectarea, în mod nelegal, a unor companii ce derulează și alte activități cum ar fi prestarea de servicii de logistică/depozitare și service auto.

Astfel, din cele 7 societăți independente, potrivit website-ului fiecărei companii și a extraselor de la Registrul Comerțului, petenta afirmă că marea majoritate a acestora desfășoară și alte activități în afară celor de transport de mărfuri, prezentând în acest sens o serie de anexe la contestație în care detaliază cele afirmate.

Concluzia societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au respectat criteriile privind natura activității impuse de legislația în vigoare în cadrul efectuării studiului de comparabilitate se bazează pe prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale cap.2 pct.2.6 și cap.2 secț.B3 pct.2.74 din Ghidul OCDE.

În concluzie, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză de comparabilitate care nu îndeplinește prevederile legale în vigoare și recomandările Ghidului OCDE (care completează legislația națională).

De asemenea, petenta afirmă că studiul de comparabilitate efectuat de aceasta în documentația privind prețurile de transfer este conform cu legislația aplicabilă și oferă un eșantion comparabil de societăți.

Astfel, în dosarul prețurilor de transfer prezentat de către societate organelor de inspecție fiscală, **X** susține că a efectuat un studiu de comparabilitate folosind baza de date Amadeus în scopul identificării unui eșantion de companii independente, similare ca profil de activitate.

Studiul de comparabilitate efectuat de către societate a avut în vedere piața din România și din UE și a fost întocmit cu respectarea legislației în materie de prețuri de transfer. Cu toate acestea, în mod complet nejustificat, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu au

fost de acord cu anumite aspecte și au respins studiul pregătit de societate.

Petenta menționează că toate criteriile de căutare au fost justificate și bine documentate, aplicându-se în mod corect prevederile legislative, aspecte prezentate în dosarul prețurilor de transfer și în notele explicative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Conform informațiilor din dosarul prețurilor de transfer, la studiul de comparabilitate, societatea susține că a folosit în primul rând criteriul teritorial național, iar în măsura în care nu au fost identificate societăți comparabile în România s-a trecut la următorul nivel, Uniunea Europeană. De asemenea, criteriul utilizat de societate privind ponderea datoriilor în total active < 30 % a făcut parte, susține contestatara, din pasul 3 de alegere al comparabilelor „Analiza cantitativă” - selecția după indicatorii economico-financiari. Scopul criteriului utilizat a fost de a elimina entitățile din eșantion care diferă în mod semnificativ de societate (ce are un grad de îndatorare de peste 100%) și de a oferi o baza pentru a ajunge la un rezultat fidel.

Conform Raportului de utilizare a comparabilelor în UE numărul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene, abordarea adoptată pentru aplicarea datelor pe mai mulți ani ar trebui utilizată, susține societatea, în mod consecvent, atât de către contribuabili, cât și de către autoritățile fiscale, deoarece duce la îmbunătățirea fiabilității eșantionului.

În plus, petenta afirmă că Ghidul OCDE privind prețurile de transfer recomandă efectuarea unei analize multianuale în vederea testării profitabilității cu scopul de a oferi o vedere de ansamblu a poziției financiare a societăților pe parcursul unui ciclu de business. De asemenea, legislația românească în domeniul prețurilor de transfer prevede că justificarea respectării principiului valorii de piață trebuie să aibă la bază informațiile disponibile în mod rezonabil la momentul documentării prețurilor de transfer.

În cazul său, petenta susține că este evident faptul că o comparație nu poate fi făcută între rezultatele obținute de societate și datele specifice pentru un an calendaristic. Această concluzie derivă din faptul că societatea are un an financiar diferit de cel calendaristic iar entitățile care au un an financiar egal cu cel al societății sunt foarte puține (practic studiul de comparabilitate nu ar fi putut fi efectuat). Mai mult, cum datele pentru anul 2019 erau disponibile la sfârșitul anului 2020, era necesară o metodologie similară, care să poată oferi niște rezultate fiabile.

Societatea afirmă că motivele utilizării datelor multianuale au fost următoarele:

- faptul că **X** are un an financiar diferit de anul calendaristic;

- numărul de entități care ar avea un an financiar egal cu cel al **X** este foarte redus, ceea ce ar duce la imposibilitatea formării unui eșantion;
- condițiile economice generale, dar și de cele specifice fiecărei companii în parte.

Așadar, societatea consideră că este abuzivă concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia **X** nu a prezentat motivele utilizării abordării multianuale.

De asemenea, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu prezintă nicio analiză și nicio documentare, în afară de aspecte generale, care să confirme afirmațiile conform cărora prețurile practicate în cadrul serviciilor prestate către societăți din grup nu respectă principiul prețurilor de piață.

Societatea precizează că, în perioada supusă inspecției fiscale, în cadrul grupului au fost desfășurate cu terți independenți tranzacții similare celor desfășurate de societate cu **A**. Prin compararea acestor tranzacții, aplicând Metoda Comparării Prețurilor se arată faptul că tranzacțiile desfășurate de societate au respectat principiul valorii de piață

Astfel, prețurile pe kilometru parcurs practicate între **A** și societate au fost egale sau mai mari (0.94 euro -1.13 euro) decât cele pe care le-a obținut **A** în relația cu terți independenți, în condițiile în care serviciile prestate de acestea sunt absolut similare. Prin urmare, societatea consideră că prețurile practicate de societate în relația cu **A** sunt conforme cu principiul prețurilor de piață.

În continuarea contestației societatea prezintă o analiză comparativă între prețurile practicate de **X** în relație cu părțile afiliate și prețurile persoanelor neafiliate, companii de transport din România către grupul **X**.

Petenta afirmă că veniturile suplimentare stabilite de autorități pentru perioada 2016 - 2018 ar însemna creșterea exagerată a prețurilor practicate de societate comparativ cu cele ale transportatorilor terți. Mai exact, în 2016 prețul mediu practicat de **X** ar fi trebuit să crească cu aproximativ **000** de eurocenți (rezultând o creștere de preț de aproximativ 27%), iar în 2017 - 2018 ar fi trebuit să crească cu aproximativ **000** eurocenți (rezultând o creștere de preț de aproximativ 5%).

Astfel, contestatara susține că tranzacțiile desfășurate de **A** cu alte entități independente reprezintă comparabile externe, ce demonstrează că onorariul practicat în relație cu entitățile afiliate respectă principiul prețului de piață. Or, o ajustare în plus a prețurilor de vânzare practicate în cadrul serviciilor prestate către **A**, în condițiile în care aceste prețuri respectă deja principiul prețurilor de piață, conduce la o impozitare excesivă și nejustificată la nivelul societății.

În baza acestor argumente, societatea consideră că studiul de comparabilitate impus societății de organele de inspecție fiscală nu este justificabil și legal.

Pentru anii fiscali 2016 și 2018, petenta susține că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra veniturilor stabilite suplimentar, acestea fiind în quantum mai mare decât valoarea profitului stabilit suplimentar. Astfel, conform Anexei nr. 6, în sarcina societății se regăsește un impozit suplimentar total de **000 lei (000 lei pentru 2016 și 000 lei pentru 2018)**.

Deși acest aspect a fost reglat la nivelul deciziei de impunere, contestatara afirmă că organele de inspecție fiscală nu au îndeplinit în mod corespunzător obligațiile referitoare la stabilirea corectă a creanțelor fiscale în toate documentele incluse în raportul de inspecție fiscală.

Totodată, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală au determinat pentru anul 2016 următorul interval inter-cuartilar: cuartila 1 = 3,19%, mediana = 5,06%, cuartila 3 = 12,79%.

Pe de altă parte, conform Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017, X** a stabilit următorul interval pentru anul 2016: cuartila 1 = 1,3%, mediana = 2,7%, cuartila 3 = 3,7% (pag. 27 din Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2017**).

Având în vedere aceste aspecte, societatea consideră că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de faptul că la controlul fiscal anterior a fost acceptată (prin necombatere) valoarea mediană de 2,7% pentru studiul de comparabilitate și să determine ajustările fiscale pentru anul 2016 în funcție de această valoare (și nu în funcție de valoarea de 5,06%).

De asemenea, petenta afirmă că din Anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală se observa că ajustarea (în suma de **000 lei**) pentru anul fiscal 2016 a fost făcută, de fapt, ținând cont strict de rezultatul înregistrat de **X** în perioada **00.00.2016 - 00.00.2017** (nu la nivelul întregului an fiscal 2016) și pentru o valoare a indicatorului RRTC de -2.95% (în loc de 1.32%)

Totodată, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuieli de exploatare de **000 lei** pentru anul fiscal 2017 și **000 lei** pentru anul fiscal 2018. În același timp au ajustat profitabilitatea societății în fiecare an fiscal, invocând argumente din domeniul prețurilor de transfer, fapt ce a determinat stabilirea unui impozit pe profit suplimentar.

Prin urmare, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au procedat la o dublă impozitare a acelorași cheltuieli: pe de-o parte, prin

faptul că au refuzat integral deducerea acestora și, pe de altă parte, prin faptul că le-au inclus în ajustarea de prețuri de transfer. Această dublă ajustare a costurilor, considera societatea, contravine principiilor generale în materie de fiscalitate.

De asemenea, contestara afirmă că ajustarea trebuia realizată la nivelul cuartilei 1 și nu la nivelul medianei intervalului. Raportarea la mediană în vederea realizării de ajustări din perspectiva prețurilor de transfer este o abordare regăsită în Ordinul nr.442/2016 aplicabil începând cu anul 2016, însă aceasta abordare nu este susținută de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal. Astfel, petenta consideră că prevederile Codului fiscal au prioritate asupra prevederilor asupra Ordinului 442/2016, așa cum reiese din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

Totodată, contestatara precizează că în cadrul ajustărilor efectuate de autorități, cheltuielile de exploatare înregistrate de societate au fost determinate prin raportare la ponderea veniturilor realizate din tranzacțiile cu părțile afiliate în legătură cu totalul veniturilor din exploatare înregistrate de societate. Astfel, petenta consideră că nu a fost realizată o analiza temeinică a cheltuielilor din exploatare înregistrate de societate.

De exemplu, în perioada **00.00.2016 - 00.00.2017**, societatea susține că s-a confruntat cu o serie de costuri neașteptate, care au afectat în mod negativ rezultatul operațional, cum ar fi: creșterea cheltuielilor salariale cauzate de creșterea numărului mediu de șoferi și creșterea salariului minim pe economie de la 1 februarie 2017, creșterea valorii diurnei, creșterea numărului de camioane. Prin urmare, petenta consideră că acestea reprezintă argumente solide care susțin faptul că suma de **000 lei** nu ar trebui să influențeze profitabilitatea **X**. Astfel, aceasta solicită eliminarea acesteia din calculul indicelui de profitabilitate stabilit de organele de inspecție fiscală.

Contestatara afirmă că în baza prevederilor paragrafului 3.50 din Ghidul OECD, este adecvat ca factorii cu caracter extraordinar să fie identificați și ajustări în acest sens să fie realizate, astfel încât să se asigure o comparabilitate cât mai ridicată a părților testate.

Societatea menționează că abordarea autorităților fiscale de a calcula cheltuielile de exploatare legate de tranzacțiile cu părțile afiliate prin raportare la veniturile din exploatare (rezultate din relația cu părțile afiliate) este nelegală și solicită în acest sens calcularea corectă a bazei de impozitare, pe baza cheltuielilor înregistrate de societate în legătură cu tranzacțiile efectuate cu părțile afiliate.

b) Referitor la cheltuielile cu serviciile pentru construcția unui foisor, în sumă de 000 lei, societatea susține că deține pe lângă factura emisă de prestator și devizul de lucrări aferente. Scopul construcției acestui foisor a fost amenajarea unui loc special pentru angajații societății care doresc să fumeze.

Fumatul la locul de muncă este permis doar în spațiile special amenajate, fără acoperiș sau cu acoperiș, dar cu mai puțin de doi pereți. Acesta mai este permis și în încăperile cu acoperiș retractabil sau închideri laterale atunci când structura de închidere este complet închisă, strânsă, astfel încât acoperișul sau peretele nu este vizibil.

Din moment ce legea le recunoaște salariaților dreptul la pauze, societatea afirmă că angajații fumători trebuie să aibă posibilitatea să fumeze în acele pauze la care au dreptul, în condiții prevăzute de lege.

Obligația societății de a asigura accesul angajaților săi la locurile speciale pentru fumat reiese foarte clar și din prevederile Ordinului Ministerului Administrațiilor și Internelor nr. 163/2007 pentru aprobarea Normei generale de apărare împotriva incendiilor, care la art. 106 impune angajatorilor obligația de a reglementa fumatul din punct de vedere al prevenirii incendiilor și de a stabili "locurile amenajate pentru fumat".

Deoarece acest foisor a fost construit în curtea societății și este utilizat de către angajații acesteia în cadrul desfășurării activității, petenta consideră că nu este justificată decizia echipei de inspecție fiscală de a considera cheltuielile reprezentând construcția foisorului/locului de fumat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru motivul că nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice.

c) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei, reprezentând prestări servicii de transport efectuate de către B, conform facturii nr. **000/2019**, petenta susține că deține documente justificative care atestă faptul că aceste servicii au fost achiziționate în scopul desfășurării activității economice: comanda de transport nr. **000/2019**, anexa la comanda de transport, situația din care rezultă numărul auto, locul de descărcare-încărcare, detalii marfă transportată, dată preluare și livrare marfă, numărul de kilometri, prețul unitar, valoarea totală etc. și CMR-urile aferente.

d) Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei, aferente facturii nr. 000/2018, emisă pe denumirea, adresa și codul fiscal al unui alt beneficiar, societatea prezintă factura nr. **000/2020**, prin care se stornează factura nr. **000/2018**, factură emisă eronat pe numele unei alte societăți,

C, și factura de corecție nr. **000/2020**, factură emisă de către **D** pe numele petentei.

Prin această nouă factură, emisă conform prevederilor art. 330 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, contestatara susține că se corectează informațiile din factura nr. **000/2018** cu privire la beneficiarul serviciului prestat.

Astfel, întrucât societatea deține și prezintă în Anexa nr. 16 facturile de corecție nr. **000/2020** și **000/2020**, ultima factură fiind emisă pe numele societății, aceasta consideră că nu este justificată decizia echipei de inspecție fiscală de a considera aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

e) În ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei, reprezentând contravaloarea facturilor nr. 000 și 000 din data de 00.00.2018, emise de **E**, care au fost prezentate în copie, societatea susține că deține exemplarele originale ale acestor facturi, care pot fi prezentate organului de soluționare a contestației, la solicitarea acestuia sau cu ocazia susținerii orale a contestației. În Anexa nr. 17 prezintă copii conforme cu originalul ale facturilor.

Astfel, întrucât societatea deține și prezintă exemplarele originale ale acestor facturi, aceasta consideră că nu este justificată decizia echipei de inspecție fiscală de a considera aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

f) Referitor la cheltuielile în sumă de 000 lei, reprezentând contravaloarea unui încălzitor de terasă, societatea prezintă în Anexa nr. 18 la contestație dovada că acest încălzitor este necesar pentru foisorul construit în curtea societății și este la dispoziția angajaților săi.

Petenta afirmă că argumentele cu privire la obligația **X** de a asigura un loc de fumat pentru angajații societății se aplică și prezentei secțiuni, încălzitorul fiind achiziționat pentru ca foisorul instalat să poată fi folosit și pe perioada de iarnă.

Prin urmare, petenta consideră că nu este justificată decizia echipei de inspecție fiscală de a considera aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

II. Prin Decizia de impunere nr.000/2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y1 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada supusă verificării: 00.00.2016 – 00.00.2019

a) Echipa de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei** aferente unei facturi fiscale emise de furnizorul **F**, reprezentand achizitii servicii de constructie foisor, întrucât societatea nu a demonstrat că acestea au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice, în conformitate cu art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei** aferente unor facturi fiscale emise de furnizori interni de prestari servicii de transport fara a prezenta comenzi, contracte sau alte documente justificative care sa ateste faptul ca prestarea acestora a fost efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii verificate, în conformitate cu art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) Echipa de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile, în baza art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in suma de **000 lei**, aferente facturii fiscale nr.**000/2018** emisa de **D** pe denumirea, adresa si codul fiscal al unui alt beneficiar, respectiv **C (000)**.

d) Echipa de inspectie fiscala a stabilit, în baza art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și a pct.57 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei** aferente unor facturi fiscale prezentate de catre societatea verificata in copie.

e) Echipa de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei** aferente unei facturi emisa de furnizorul **G** care a avut ca obiect un incalzitor de terasa, întrucât **X** nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca această achizitie a fost efectuată in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii, nefiind respectate astfel prevederile art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

f) In perioada verificata, **X** desfasoara activitatea de prestari servicii transport intracomunitar de marfuri facturate catre afiliatul austriac **A**, in

baza comenzilor lansate de catre acesta, aceasta activitate avand ponderea majoritara in activitatea societatii verificate, activitate efectuata atat cu autocamioane din patrimoniul societatii, cat si cu autocamioane apartinand unor prestatori interni (**H, I, J**).

De asemenea, societatea verificata desfasoara activitati de intermediere in transportul rutier de marfuri functionand ca si "casa de expeditie", respectiv ca persoana impozabila care actioneaza in nume propriu contractand servicii de transport cu diversi transportatori interni, pe care apoi le factureaza catre diversi beneficiari interni (ex. **K, L**), care lanseaza comenzile de transport.

Activitatea de prestari servicii se face in baza Contractului de prestari servicii nr. **000/2015** – contract cadru incheiat intre societatea verificata si societatea afiliata **A** din Austria, precum si a comenzilor primite in care sunt mentionate rutele, locul incarcarii si al descarcarii, beneficiarul marfii, etc.

Astfel, urmare a comenzilor efectuate de catre clientul **A**, societatea romaneasca efectueaza cu angajatii proprii curse catre diversi clienti intracomunitari, adica catre destinatii din Germania, Olanda, Austria, Spania, etc.

Activitatea de transport de marfa este realizata cu un numar de 286 de autocamioane si 40 de sasiuri, toate fiind inchiriate de societatea verificata de la afiliatul **A**, avand un numar mediu de personal propriu angajat, in perioada verificata de 765, din care 708 persoane fiind soferi.

Societatea verificata isi desfasoara activitatea la sediul social din localitatea **S**, in spatiul inchiriat de la **M** avand destinatia de birouri, prezentand echipei de inspectie fiscala Notificarile nr. **000/2009** si nr. **000/2018**.

În anul 2016 societatea a inregistrat venituri de la afiliati in valoare totala **000 lei** din care refacturari de servicii de reparatie mijloace de transport si amenzi, despagubiri, penalitati catre afiliati in suma de **000 lei**;

În anul 2017 societatea a inregistrat venituri de la afiliati in valoare totala **000 lei** din care refacturari de servicii de reparatie mijloace de transport si amenzi, despagubiri, penalitati catre afiliati in suma de **000 lei**;

În anul 2018 societatea a inregistrat venituri de la afiliati in valoare totala **000 lei** din care refacturari de servicii de reparatie mijloace de transport si amenzi, despagubiri, penalitati catre afiliati in suma de **000 lei**.

Concluziile prezentate de societate in continutul Dosarului Preturilor de Transfer sunt :

Societatea **X** isi asuma in principal functia de prestator de servicii si suporta riscuri limitate.

In selectarea metodei pentru preturile de transfer, societatea, in continutul Dosarului preturilor de transfer, Cap.V intitulat Analiza economica, prezinta metoda marjei nete ca fiind cea mai adecvata metoda pentru stabilirea preturilor de transfer. Societatea selecteaza ca si indicator de profitabilitate in studiu comparabil rata profitabilitatii (PLI) calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si costurile totale.

In urma analizei economice prezentata de catre **X** in dosarul preturilor de transfer a rezultat faptul ca societatile comparabile avand codurile CAEN: 4941 "Transporturi rutiere de marfa" au avut in perioada 2016 – 2018 un nivel al indicatorului de profitabilitate calculat anual prin care s-a stabilit intervalul de valori intre cuartila inferioara si cuartila superioara si mediana astfel:

Pentru anul 2016

nr. companii 16

Cuartila inferioara: 0,98%%

Mediana: 1,59%

Cuartila superioara: 3,43%%

Indicatorii de profitabilitate – PLI (rata rentabilitatii costurilor totale) a **X** pentru activitatea de servicii transport sunt:

An fiscal 2016

Rezultat din exploatare: **000 lei**

Cheltueli din exploatare: **000 lei**

(PLI) calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si costurile totale.

Pentru anul 2017

nr. companii 16

Cuartila inferioara: 0,80%%

Mediana: 1,45%

Cuartila superioara: 3,10%

Indicatorii de profitabilitate – PLI (rata rentabilitatii costurilor totale) a **X** pentru activitatea de servicii suport transporturilor sunt:

An fiscal 2017

Rezultat din exploatare: **000 lei**

Cheltueli din exploatare: **000 lei**

(PLI) calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si costurile totale.

Pentru anul 2018

nr. companii 15

Cuartila inferioara: 0,62%

Mediana: 1,67%

Cuartila superioara: 2,70%

Indicatorii de profitabilitate – PLI (rata rentabilitatii costurilor totale) a **X** pentru activitatea de servicii suport transporturilor sunt:

An fiscal 2018

Rezultat din exploatare: - **000 lei**

Cheltueli din exploatare: **000 lei**

(PLI) calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si costurile totale.

Procedand la analiza dosarului preturilor de transfer, echipa de inspectie fiscala a identificat o serie de deficiente constand in nejustificarea aplicarii corecte a preturilor de transfer, astfel:

- folosirea eronata a strategiei de cautare a societatilor comparabile, fara a justifica utilizarea unor criterii de căutare nejustificate, fapt care a dus la excluderea tuturor societatilor comparabile identificate pe teritoriul national;

- societatea verificata prezinta analiza de comparabilitate prin compararea indicatorului RRCT stabilit la **X** pentru un an fiscal cu indicatorul RRCT aferent societatilor comparabile calculat ca medie ponderata a trei ani precedenti anului fiscal analizat.

Organele de inspectie fiscală au constatat că analiza de comparabilitate a indicatorilor prezentata in dosarul preturilor de transfer nu reflecta tendinta centrala a pietei conform Anexa 3, pct. 13, lit. f) din OPANAF nr.442/2016.

Prin Nota explicativa nr. **000/2018**, s-a solicitat societății „*Va rugam sa justificati alegerea criteriului “Pondere datorii in total active <30%” prin care au fost excluse din esantion societatile pentru care ponderea datoriilor in total active a fost mai mica de 30% eliminand astfel aproape in totalitate societatile comparabile din Romania*”, iar răspunsul a fost „*Conform “Raportului de utilizare al comparabilelor in UE” numarul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene, pasii de selectie ai comparabilelor externe sunt:*

1. Setarea analizei/scop:

- Determinarea abordarii analizei;*
- Alegerea partii testate;*
- Determinarea factorilor de comparare;*
- Alegerea bazei de date;*
- Data analizei;*
- Utilizarea datelor multianuale.*

2. Analiza cantitativa:

- Selectarea automata a esantionului initial (selectia industriei/codul CAEN si criteriul geografic); si*
- Aplicarea criteriilor de screening (independenta, statusul activitatii – active/inactive, data de valabilitate, eliminarea pierderilor agregate si altele – start-up, opex)*

3. Analiza calitativa:

- Analiza manuala pe pagina web a societatii; - Indicatorii economico-financiari; si*
- Alte criterii.*

Atasam prezentei note explicative paginile din “Raportului de utilizare al comparabilelor in UE” numărul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene, in care se mentioneaza cele precizate mai sus.

Utilizarea criteriului de eliminare “Pondere datorii in total active < 30%”, face parte din pasul 3 de alegere al comparabilelor (mai sus mentionat) “Analiza cantitativa” – selectia dupa indicatori economico-financiari, și are scopul de a elimina societatile din esantion care difera in mod semnificativ de societatea analizata si de oferi o bază bună pentru a ajunge la un rezultat aliniat la substanță. Pentru a stabili indicatorii economico financiari relevanti si pragul acestora, ne-am folosit de rationamentul profesional. Indicatorul pondere datorii/total active a fost considerat relevant datorita urmatoarelor considerente:

- Societatea analizata, X a avut in mod constant un grad foarte ridicat de indatorare, pe toată perioada analizata (108,24% in 2017, 119,34% in 2018 si 118,26% in 2019). O societate cu un nivel ridicat si foarte ridicat de indatorare inregistreaza costuri mult mai mari decat alte societati si are un parcurs mai dificil in desfasurarea activitatii (ex.diferenta intre o firma de transport care detine o flota proprie si alta care este nevoita sa lucreze cu flota inchiriata).*
- Valoarea de 30% a fost selectata astfel incat sa duca la eliminarea din esantion a societatilor cu nivel normal de indatorare. Am considerat ca nivelul de indatorare de 25% este unul normal in mediul economic actual și am ales pragul imediat superior, conform metodologiei de alegere al pragului de semnificatie.”*

La întrebarea „Va rugam sa ne prezentati punctual criteriul de selectie “Eliminare alte criterii” din Anexa A1 prin care au fost eliminate in intregime societatile comparabile de pe teritoriul national.”, s-a dat răspunsul:”Conform “Raportului de utilizare al comparabilelor in UE” numărul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene atasat, dar si directiilor compartimentului de specialitate al Administratiei Finantelor Publice Y1, nu am respins in mod automat societatile cu un

asociat/actionar ce detine integral capitalul social sau detine direct peste 25%, tocmai pentru a evita eliminarea automata din baza de date AMADEUS a unor societati potential independente. Totodata, din acelasi motiv am adaugat ca și criteriu automat de selectie, includerea in esantionul initial obtinut prin cautare automata a tuturor companiilor ai caror asociati se numara in una din categoriile: familii si angajati/manageri/directori. De aceea, analiza cantitativa de screening dupa criteriul independenta a fost facuta manual, prin eliminarea societatilor cu criteriile de independenta B, C, D si U, pentru care nu se cunosc suficiente date privind actionarii/asociatii. Acest lucru este precizat si in studiul de comparabilitate (anexa A la dosarul preturilor de transfer-pasul 13)."

La întrebarea „*Va rugam sa justificati estimarea mediei ponderate a RRCT pentru o perioada de trei ani la societatile comparabile cu evaluarea rezultatelor X pentru un singur an*”, reprezentantul societății a precizat: „*Conform “Raportului de utilizare al comparabilelor in UE”numarul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene atasat, abordarea adoptată pentru aplicarea datelor pe mai mulți ani ar trebui utilizată în mod consecvent, atat de catre contribuabili, cat si de catre Autoritățile fiscale, deoarece duce la imbunatatirea fiabilitatii esantionului (atasam recomandările Comisiei Europene în acest sens). In cazul specific al X, am utilizat datele multianuale din urmatoarele considerente:*

- societatea, avand an financiar diferit de cel calendaristic (01.05-30.04), am considerat ca media multianuala a celor 3 ani precedenti reda mult mai bine realitatea perioadei, fata de o extragere la data de 31.12. a fiecarui an analizat;*
- extragerea la data de 30.04 ar fi fost inutila, deoarece, societatile care raporteaza la aceasta data fiind in numar foarte redus, nu am fi putut obtine un esantion.*
- avand in vedere ca, pentru ultimul an analizat (2019) posibilitatea de a face extragerea la 31.12.2019 apărea abia dupa data de 01.12.2020, am dorit sa pastram aceeasi metodologie pentru toti anii analizati.”*

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea X a folosit în Pasul 12, în procesul de căutare întreprins în vederea întocmirii unui esantion de societati comerciale independente comparabile, criteriul „Pondere datorii în total active <30“. În aceasta etapa, societatea verificata a exclus din esantion societatile pentru care ponderea datoriilor în total active a fost mai mica de 30%, eliminand astfel toate societatile eficiente din acest domeniu de activitate.

Din analiza Anexei A1 privind Lista societăților din România identificate prin căutare automată în baza de date AMADEUS, dar respinse în urma căutării manuale s-a constatat faptul că prin folosirea acestui criteriu și a criteriului „Eliminare alte criterii” folosit de societatea verificată au fost eliminate societăți de pe teritoriul național comparabile cu societatea verificată, fără a fi justificată folosirea acestui criteriu de selecție.

Având în vedere cele menționate, societatea verificată a eliminat, prin folosirea criteriului „Pondere datorii în total active <30%” și „Eliminare alte criterii”, societățile comparabile de pe teritoriul național, contrar prevederilor art.8 din OPANAF 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, respectiv criteriul teritorial.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în dosarul prețurilor de transfer pus la dispoziție, **X** nu a reflectat tendința centrală a pieței, comparând eronat RRCT pentru un an fiscal la societatea verificată cu media ponderată a RRCT pentru trei ani fiscali anteriori anului fiscal comparat pentru societățile comparabile.

Din analiza termenilor contractuali, a funcțiilor și riscurilor asumate echipa de inspecție fiscală a constatat că metoda marjei nete aleasă de societate în dosarul prețurilor de transfer este cea mai adecvată metodă. Spre deosebire de celelalte metode utilizate pentru stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate (metoda comparării prețurilor, metoda prețului de revanzare, metoda cost plus, metoda împărțirii profiturilor), în cadrul metodei marjei nete, criteriile aplicabile companiilor selectate ca și comparabile sunt mai puțin riguroase, respectiv pot fi acceptate în selecție și companii pentru care sunt identificate diferențe nesemnificative cu privire la similaritatea produselor sau a profilului funcțional.

Organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea de societăți comparabile, strategia de selecție fiind efectuată prin utilizarea bazei de date Orbis și a avut la bază următoarele criterii:

- criteriul geografic : au fost selectate companii din România;
- activitatea : au fost selectate societăți care au obiect de activitate descris la codul CAEN 4941 « Transporturi rutiere de marfa »;
- selecție după criteriul de independență;
- tipul de situații financiare: au fost eliminate acele companii care au situații financiare consolidate;
- criteriul de stare: au fost eliminate din esanțion toate companiile inactive.

In urma implementarii strategiei de cautare in baza de date Orbis, a fost identificat un esantion preliminar avand un numar de 58 de societati potential comparabile cu societatea **X**, care au fost supuse in continuare unei analize in cadrul selectiei manuale.

La selectia manuala s-au avut in vedere urmatoarele aspecte :

- au fost eliminate societati care figureaza ca fiind membre a unui grup de firme;

- au fost eliminate societati care nu au date publice;

- au fost eliminate societati care au alte domenii de activitate.

Esantionul final - în urma procesului de selectie manuala numarul companiilor ramase in esantion a fost redus la 36 societati.

Indicatorul de comparabilitate utilizat a fost Rata Rentabilitatii Costurilor Totale (RRCT) calculate astfel:

$RRCT = \text{Rezultat din Exploatare (RE)} / (\text{Venituri din exploatare} - \text{Rezultatul din exploatare})$

1. In anul 2016 indicatorul RRCT pentru serviciile prestate catre entitatile afiliate a fost de 1.32 %. Intervalul de valori acceptat stabilit de organele de inspectie fiscala in urma analizei de comparabilitate s-a situat intre cuartila inferioara de 3.19 % si 12.79% cuartila superioara. Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate a fost de 5.06 %. Organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea verificata nu s-a incadrat in intervalul intercuartilar, stabilind astfel valoarea mediană ca fiind pretul de transfer la pret de piata si au procedat in consecinta la ajustarea veniturilor din exploatare realizate din tranzactiile cu persoane afiliate, fiind determinat un venit din exploatare suplimentar la calculul profitului impozabil aferent anului 2016 in suma de **000 lei**.

2. In anul 2017 indicatorul RRCT pentru serviciile prestate catre entitatile afiliate a fost de 0.53 %. Intervalul de valori acceptat stabilit de organele de inspectie fiscala in urma analizei de comparabilitate s-a situat intre cuartila inferioara de 3.00 % si 10.47% cuartila superioara. Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate a fost de 4.71 %. Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea verificata nu se incadreaza in intervalul intercuartilar și au stabilit valoarea mediană ca fiind pretul de transfer la pret de piata si au procedat in consecinta la ajustarea veniturilor din exploatare realizate din tranzactiile cu persoane afiliate, stabilind un venit din exploatare suplimentar la calculul profitului impozabil aferent anului 2017 in suma de **000 lei**.

3. In anul 2018 indicatorul RRCT pentru serviciile prestate catre entitatile afiliate a fost de -0.64 %. Intervalul de valori acceptat stabilit de inspectia fiscala in urma analizei de comparabilitate s-a situat intre cuartila

inferioara de 2.65 % si 9.43% cuartila superioara. Valoarea mediana prezentata in studiul de comparabilitate a fost de 4.20 %. Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea verificata nu se incadreaza in intervalul intercuartilar si au stabilit valoarea mediană ca fiind pretul de transfer la pret de piata si au procedat in consecinta la ajustarea veniturilor din exploatare realizate din tranzactiile cu persoane afiliate, fiind determinat un venit din exploatare suplimentar la calculul profitului impozabil aferent anului 2018 in suma de **000 lei**.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea veniturilor societatii **X** aferente tranzactiilor cu persoane afiliate tinand cont de tendinta centrala a pietei, pentru anii fiscali 2016-2018, rezultand venituri din exploatare suplimentare, in urma ajustarii, in suma totala de **000 lei**, astfel:

- pentru anul 2016: ajustare venituri cu suma de **000 lei**;
- pentru anul 2017: ajustare venituri cu suma de **000 lei**;
- pentru anul 2018: ajustare venituri cu suma de **000 lei**,

în baza prevederilor art.11 alin.(4), art.19 alin.(1) si (6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.5 din HG nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal și OPANAF 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.

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat obligații fiscale accesorii în suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă;

- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.

Documentele prin care au fost individualizate obligațiile principale sunt Decizia de impunere nr.**000/2020** și declarațiile 112.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2020**, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2020**, în sumă de **000 lei**.

Urmare Cererii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, în temeiul art.XV din OUG nr.69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale și ale OMFP nr.2100/2020 pentru aprobarea Procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, au emis Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.**000/2020** prin care au fost anulate obligații de plată accesorii în sumă totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.
- **000 lei** penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la

dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

A1. 1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere contestate, deoarece durata inspecției fiscale a depășit dublul duratei prevăzute pentru finalizarea acesteia, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) lit.b) și alin.(2) și art.127, alin.(1) lit.a) și lit.j) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 126

Durata efectuării inspecției fiscale

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

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii

(...)

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

ART. 127

Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

(...)

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(...)

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.123 alin.(2) și art.130 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

ART. 123

Începerea inspecției fiscale

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

ART.130

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

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că durata inspecției fiscale, în cazul contribuabililor mijlocii nu poate fi mai mare de **90 zile**, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **180 de zile**, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, iar perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală la **X** – contribuabil mijlociu, a început în data de **00.00.2020** (data înscrisă în registrul unic de control la poziția 20), a fost suspendată în perioadele **00.00.2020-00.00.2020** și **00.00.2020-00.00.2020** și s-a finalizat în data de **00.00.2020** (data programată pentru discuția finală).

Astfel, se reține că perioada efectivă de durată a inspecției fiscale a cumulat un total de **61 de zile** (193 zile calculate de la data începerii fiscale a inspecției și până la data finalizării acesteia, din care se scad 132 zile de suspendare a inspecției fiscale), **nefiind depășit termenul legal**

de 180 de zile, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale, a carei consecință ar fi fost neemiterea raportului de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea societății potrivit careia perioadele de suspendare trebuie luate în calcul la stabilirea duratei de efectuare a inspecției fiscale, aceasta nu poate fi reținută întrucât legiuitorul a prevăzut expres la art.127 alin.(7) din actul normativ invocat anterior ca

”(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.

A2. Față de argumentul contestat conform căruia organele de inspecție fiscală nu au respectat obligația de a stabili situația de fapt reală, se rețin următoarele:

„ART. 6

Exercitarea 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. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

ART. 12

Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

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

ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

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

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

Totodată, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, cu respectarea principiului bunei credințe în relația cu contribuabilul, precum și de a-și motiva actele administrativ fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

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

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, documentele prezentate de societate și informațiile existente în baza de date a ANAF.

Astfel, din constatările proprii asupra documentelor verificate și informațiile pe care le dețineau, organele de inspecție fiscală au apreciat în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

De asemenea, se reține că Decizia de impunere nr. **000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) și f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor factice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute și de informațiile existente în baza de date a ANAF. Împrejurarea că societatea contestatară nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală nu echivalează cu nemotivarea actului administrativ fiscal.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, argumentul societății privind nelegalitatea deciziei de impunere atacate neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

A3. În cea ce privește argumentul privind nerespectarea obligatiei de a fi informat pe parcursul inspectiei fiscale, precum și faptul ca organele de inspectie fiscala nu au răspuns la punctul de vedere al societății, se rețin următoarele:

Potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Înainte luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

Totodata potrivit prevederilor art.130 alin.1, alin.2 și alin.5 din același act normativ:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de

inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Față de prevederile legale mai sus menționate, din Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2020**, existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentanților societății contestate le-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

În baza dispozițiilor art. 118, alin.(7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a fost luată declarația domnului **1**, administratorul societății verificate, prin care confirmă faptul că toate documentele și informațiile relevante pentru inspecția fiscală au fost puse la dispoziție organelor de inspecție. Prin raportul de inspecție fiscală se precizează faptul că prin adresa nr. **000/2020** societatea nu aduce nici un element nou în completarea la dosarul preturilor de transfer sau prin care să contrazică selecția comparabilelor efectuată de echipa de inspecție fiscală.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art 130 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au comunicat reprezentantului societății înștiințarea pentru discuția finală și proiectul de raport de inspecție fiscală, comunicând societății faptul că discuția finală va avea loc la data de **00.00.2020** ora 12.

Urmare discuției finale, societatea a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, fapt consemnat pe larg de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală la Cap VI – Discuția finală cu contribuabilul. De asemenea, organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului la Cap.VI Pct.2 din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2020, au menționat concluziile lor asupra acestuia.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngradit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, argumentele societății privind nerespectarea obligației de a fi informat pe parcursul inspecției fiscale, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au răspuns la punctul de vedere al societății, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

B. ASPECTE FOND

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei:

B1. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile pentru construcția unui foisor în sumă de 000 lei și cheltuielilor cu achiziția unui încălzitor de terasă în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, în condițiile în care contestația nu a prezentat documente justificative întocmite în conformitate cu normele legale în vigoare.

În fapt,

a) Echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei** aferente unei facturi fiscale emise de furnizorul **F**, reprezentând achiziția serviciilor de construcție foisor, întrucât societatea nu a demonstrat că acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, în conformitate cu art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Echipa de inspectie fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **000 lei** aferente unei facturi emisa de furnizorul **G** care a avut ca obiect un incalzitor de terasa, întrucât **X** nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca această achizitie a fost efectuată in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii, nefiind respectate astfel prevederile art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

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

iar în conformitate cu pct. 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența 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), 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.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității

economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

De asemenea, despre calitatea de document justificativ ce trebuie să stea la baza înregistrărilor în contabilitate sunt incidente, în vigoare și pe anul 2016, prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, conform căroră:

„(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.”

Conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative.

Totodată, în speță, sunt aplicabile și prevederile de la lit.A „Normele generale”, pct.1 și pct.2 din Anexa 1 „Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile” a OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar contabile, care precizează:

„1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să probeze operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Din coroborarea și interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

a) Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în cursul anului 2018 petenta a înregistrat pe conturi de cheltuială suma de **000 lei** reprezentând servicii pentru construcția unui foisor considerându-le integral deductibile la calculul impozitului pe profit, în perioada în care le-a înregistrat. Aferente acestor cheltuieli societatea a prezentat factura fiscală și un tabel intitulat „Deviz lucrari” ce cuprinde detalierea materialelor ce au folosite la construcția foisorului, cantitatea, prețul unitar și valoarea acestora.

Or, organul de soluționare a contestației reține că potrivit prevederilor art.28 alin.1, alin.2, alin.12 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.28

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.(...)

(12) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea regimului de amortizare prevăzut la alin. (5);”

În ceea ce privește stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe în perioada verificată, în speță trebuie avute în vedere prevederile HG nr.276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe:

“ART. 1

(1) *Începând cu data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, valoarea minimă de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 2.500 lei.*

(2) *Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.800 lei și 2.500 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se va recupera pe durata normală de funcționare rămasă.*

ART. 2

Prezenta hotărâre intră în vigoare la data de 1 iulie 2013.”

Potrivit prevederilor legale mai sus, cheltuielile aferente construirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Astfel, având în vedere că foișorul este considerat mijloc fix amortizabil, iar potrivit prevederilor legale în materie cheltuielile aferente construirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, se reține că societatea avea posibilitatea recuperării cheltuielilor cu construcția acestuia pe calea amortizării, calculată potrivit legii, amortizare care ar fi reprezentat cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, pe întreaga durata normală de utilizare, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix a fost dat în funcțiune.

Prin urmare, pentru justificarea cheltuielilor cu construcția foisorului societatea trebuia să prezinte fișa mijlocului fix ce servește ca document pentru evidența analitică a mijloacelor fixe, precum și Registrul numerelor de inventar ce servește ca document de atribuire a numerelor de inventar pentru mijloacelor fixe.

b) Din raportul de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată **X** a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de **000 lei**, reprezentând cheltuieli cu achiziția unui incalzitor de terasă.

Aferente acestor cheltuieli, petenta a prezentat la dosarul contestației factura nr.**000/2018** emisă de **G**.

Se reține faptul că potrivit OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar contabile, Nota de recepție și constatare diferențe (NIR) servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Bonul de consum servește ca:

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

Totodată, OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar contabile prevede înregistrarea în contabilitate a elementelor inventariate într-un document contabil obligatoriu Registrul-inventar (cod 14-1-2) care se completează pe baza inventarierii faptice respectiv a Listelor de inventariere sau alte documente care justifică conținutul acestora la sfârșitul exercițiului financiar.

De asemenea, în ceea ce privește gestiunea stocurilor trebuie întocmite fișe de magazie care se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. În fișele de magazie se înscriu plusurile de la inventar pe coloana "Intrări" și minusurile de la inventar pe coloana "Ieșiri".

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că documentele prezentate în susținerea contestației nu sunt în măsură să dovedească intrarea obiectului de inventar și a mijlocului fix în gestiunea societății,

precum și a faptului că acestea au fost utilizate în vederea desfășurării activității societății.

Prin urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu 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, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y1** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de **000 lei (000 lei + 000 lei)**.

B2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei reprezentând servicii de transport intern, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor în condițiile în care societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul desfășurării activității economice.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei** aferente unor facturi fiscale emise de furnizori interni de prestări servicii de transport fără a prezenta comenzi, contracte sau alte documente justificative care să ateste faptul că prestarea acestora a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice a societății verificate, în conformitate cu art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

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

iar în conformitate cu pct. 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența 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), 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.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal:

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

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile fiscal întrucât societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii punctului de vedere documente justificative din care să rezulte că aceste servicii au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății verificate.

În susținerea contestației petenta depune o serie de documente astfel:

- factura nr.**000/2019** emisă de **B**, valoare fără TVA **000 lei**, ce are înscrisă la rubrica „*Denumirea produselor sau a serviciilor*” următoarele:

- Transport rutier de mărfuri conform comanda **000/2019**
- contract de prestări servicii nr.**000/2018** curs bnr **000**
- anexe contract, calcul km transport, CMR
- $5168 \text{ km} + 726 \text{ km} = 5894 \text{ km} * 0,70 = 000 * 1,19 = 000 \text{ euro}$
- $000 \text{ euro} * 000 = 000$

- Comanda transport nr.**000/2019** către **B** pentru efectuare transport intern, conform anexe, în perioada **00.00.2019 – 00.00.2019**

- anexa la comanda de transport în care se specifică, printre altele, următoarele:

„1. *Transportul se execută cu scrisoare de trăsură CMR, Document T sau Carnet TIR, factură comercială, certificat de conformitate, certificat de calitate, certificat fitosanitar precum și alte documente necesare transportului (...)*”

- o situație tabelară, ce poartă ștampila **X**, ce cuprinde următoarele rubrici: Nr. auto, Unitate, Sasiu, Loc desc/inc, Detalii marfă, Poziție, Preluare, Livrare, Km, Pret/km, preț EURO, TVA, total EURO

- 14 CMR-uri/scrisori de transport internațional, dintre care exemplificăm următoarele:

- CMR **000**, expeditor: **N**, destinatar: **O**, transportator: **P**, total greutate 23.550 kg, etc;

- CMR **000**, expeditor: **N**, destinatar: **O**, transportator: **Q**, total greutate 23.421 kg;

- CMR **000**, expeditor: **A**, destinatar: **R**, transportator: **A**, total greutate: 10.899 kg, etc

Prin urmare, organul de soluționare reține că simpla prezentare a unor documente aleatorii nu sunt în măsura să justifice cheltuielile cu serviciile de transport intern efectuate de **B** în condițiile în care:

- factura a fost emisă în baza Contractului de prestări servicii nr.**000/2018**, neprezentat în susținerea contestației, pentru un număr de 5894 km, fără a se face alte referiri cu privire la locurile de incarcare/descarcare, cantitatea de marfa transportată, etc

- comanda de transport prezentată cuprinde un interval de doua săptămâni pentru efectuarea transporturilor interne, fără a face alte referiri cu privire la locurile de încarcare/descarcare, cantitatea de marfa transportată, condițiile de transport a mărfii etc;

- prin anexa la comanda de transport prezentată, **B** s-a obligat ca transporturile efectuate să fie însoțite de factură comercială, certificat de conformitate, certificat de calitate, certificat fitosanitar precum și alte documente necesare transportului, documente pe care societatea nu le-a prezentat;

- situația tabelară, ce poartă doar stampila **X**, cuprinde simple calcule ale valorii facturate de **B**;

- cele 14 CMR-uri/scrisori de transport internațional prezentate nu sunt în măsură să justifice serviciile de transport intern efectuate de **B** către **X** în măsura în care niciun element cuprins în acestea nu conduc la prestarea acestor servicii.

Susținerea contestației potrivit căreia documentele anexate prezentei contestații ar demonstra prestarea reală a serviciilor, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile legale în cauză specifică în mod clar care sunt condițiile privind dreptul de deducere a cheltuielilor, întrucât simpla înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale pe cheltuieli și existența unor documente selective nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile.

Față de argumentele contestației organul de soluționare a contestației reține că, potrivit legii fiscale, cheltuielile cu prestările de servicii se justifică cu documente doveditoare, practica judiciară fiind constantă în a aprecia că serviciile prestate nu trebuie să fie numai generic înscrise în facturi fiscale, fiind necesar să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării lor cu documente valabile încheiate, fiind obligatoriu ca serviciile în cauză să servească operațiunilor desfășurate de beneficiar.

Având în vedere prevederile art.72 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”*, precum și ale art.73 alin.(1) din același act normativ care prevăd *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”* sarcina probei de a dovedi actele și faptele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor revine contribuabilului.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu au fost aduse în susținere documente și argumente prin care să fie combătute 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 impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de transport intern în sumă de 000 lei.**

B3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, înregistrate potrivit facturii nr. 000/2018, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor în condițiile în care factura a fost emisă pe denumirea, adresa și codul fiscal al unui alt beneficiar, respectiv C.

În fapt, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile, în baza art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în suma de **000 lei**, aferente facturii fiscale nr.**000/2018** emisă de **D** pe denumirea, adresa și codul fiscal al unui alt beneficiar, respectiv **C (000)**.

În drept, sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“(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.[...]”.

- prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

coroborate cu Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.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

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, republicată, 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 aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri 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 faca dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile 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.

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 316, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”

Față de prevederile legale mai sus menționate se reține că factura trebuie să conțină în mod obligatoriu anumite informații cum sunt: denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile, denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă, etc.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea verificată a înregistrat în contabilitate factura fiscală nr.**000/2018**, de la furnizorul **D**, emisă pe numele altui beneficiar, respectiv **C**.

Or, din coroborarea textelor de lege mai sus citate, se reține că pentru înregistrarea cheltuielilor deductibile orice persoană impozabilă trebuie să dețină exemplarul original al facturii, factură care trebuie să cuprindă toate informațiile obligatorii expres stipulate de prevederile legale în materie citate mai sus, respectiv denumirea/numele și adresa

beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia „Deoarece Societatea deține și prezintă în Anexa nr.16 facturile de corecție nr.000/2020 și 000/2020, ultima factură fiind emisă pe numele Societății, considerăm că nu este justificată decizia echipei de control de a considera aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil” se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 19 alin. (2) și (3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(2) *Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.*

(3) *Pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corectează astfel:*

a) *erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;*

b) *erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama contului de profit și pierdere sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal în anul în care se efectuează corectarea acestora.”*

coroborat cu prevederile pct.65 și 67 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

„2.5.2. Corectarea erorilor contabile

65. - (1) *Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.*

(2) *Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.*

67. - (1) *Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

(2) *Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").”*

Astfel, se reține că rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

Corectarea erorilor contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere, iar corectarea erorilor

contabile semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că, în speță, se disting două aspecte diferite:

- Aspectul contabil reglementat de pct. 65 și pct. 67 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, prin care se stabilește modalitatea corectării erorilor contabile ale unor exerciții financiare anterioare pe seama rezultatului reportat.

- Aspectul fiscal reglementat de art. 19 alin.(1) și (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin care s-a stabilit faptul că rezultatul fiscal se calculează prin diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate într-un trimestru/an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Se reține că în cazul constatării unor erori la înregistrarea cheltuielilor, art.19 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit corectarea acestora prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative pentru anul fiscal respectiv.

Înregistrarea efectuată de **X** privește numai aspectul contabil al corectării erorii din anul 2018 în anul 2020, influențând de altfel profitul impozabil al anului 2020, neglijând astfel aspectul procedural.

Conform prevederilor art.19 alin.(3) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile înregistrate eronat în anul 2018 (mai mari) se corectează prin ajustarea profitului impozabil al anului 2018, prin depunerea declarației rectificative la impozitul pe profit pentru acest an.

Mai mult, se reține că facturile de corecție nr.**000/2020** și nr.**000/2020** au fost emise în afara perioadei verificate.

Astfel, având în vedere considerentele prezentate anterior, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei**, aferente facturii fiscale nr.**000/2018** emisa de **D** pe denumirea, adresa și codul fiscal al unui alt beneficiar, respectiv **C (000)**.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu au fost aduse în susținere documente și argumente prin care să fie combătute 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 impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, înregistrate cu factura nr. 000/2018.**

B4. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează suma stabilită suplimentar, aferentă facturilor fiscale de achiziție nr.000 și nr.000 din 00.00.2018, emise de E, în condițiile în care nu a prezentat în justificare facturile în original sau duplicate ale acestora.

În fapt, echipa de inspecție fiscală a stabilit, în baza art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și a pct.57 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cheltuieli nedeductibile în suma de **000 lei** aferente unor facturi fiscale prezentate de către societatea verificată în copie.

În drept, sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“(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.[...]”.

- prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către

camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale”,

coroborate cu Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.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.

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, republicată, 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 aferente desfășurării activității, respectiv realizării de venituri 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 faca dovada efectuării operațiunii.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de **000 lei** pe considerentul că societatea a prezentat, în timpul inspecției fiscale și cu ocazia depunerii punctului de vedere la proiectul raportului de inspecție fiscală, copii ale facturilor nr.**000** și nr.**000** din **00.00.2018** emise de **E**.

Organul de soluționare a contestației reține că potrivit OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, respectiv ANEXA 1

privind Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile:

“B. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse

27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.

28. Pentru situații în care, prin reglementări speciale, se prevede că documentul original trebuie să fie păstrat la altă entitate, la înregistrarea în contabilitate se utilizează copia documentului respectiv.

29. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului entității (administratorului entității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective) situația constatată.

În termen de cel mult 3 zile lucrătoare de la primirea sesizării, conducătorul entității dispune încheierea unui proces-verbal care să cuprindă:

- datele de identificare a documentelor dispărute;
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentelor;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentelor respective.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul entității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al entității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentelor;
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentelor, după caz.

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului entității, măsurile prevăzute de prezentele norme se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

În condițiile în care documentul pierdut, sustras sau distrus a fost întocmit de către entitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

30. Ori de câte ori dispariția documentelor poate constitui infracțiune, se înștiințează imediat organele de urmărire penală.

31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;

- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;

- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;

- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;

- o copie a documentelor reconstituite.

32. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia."

Prin urmare, se reține că operațiunile economico-financiare pot fi înregistrate în contabilitate și cu documentele reconstituite care vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT".

Astfel, se reține că în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Se reține că duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și

pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială **sau** o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia „*societatea deține exemplarele originale ale acestor facturi, care pot fi prezentate organelor de soluționare a contestației, la solicitarea acestora sau cu ocazia susținerii orale a contestației. În Anexa nr.17 prezentăm copiile conforme cu originalul ale facturilor*” se rețin următoarele:

- „*copiile conforme cu originalul ale facturilor*” reprezintă copii ale facturilor, ce poartă o simplă ștampila conform cu originalul, și nu o o fotocopie a facturilor inițiale, pe care să fie aplicată ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că sunt duplicate și că înlocuiesc factura inițială, așa cum prevăd normele legale în vigoare;

- organul de soluționare a contestației reține că cele două facturi au fost scrise de mână, iar la rubrica „Numele delegatului” este înscrisă mențiunea „**F C**” ceea ce înseamnă că societatea verificată a intrat în posesia acestor facturi la momentul semnării de primire a coletului, acestea fiind transmise de **E** prin curierat;

- nici cu ocazia inspecției fiscale sau a prezentării punctului de vedere în urma discuției finale și nici pe parcursul căii administrative de atac, contestatara nu a prezentat duplicate/originale ale facturilor fiscale nr.**000/2018** și nr.**000/2018** emise de **E**, întocmite cu respectarea dispozițiilor legale pentru justificarea deductibilității cheltuielilor efectuate.

Astfel, se reține că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale conform art.73 alin.1 din Legea 207/2015, cu modificările și completările ulterioare care 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.”

revine contribuabilului care are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal și de a colabora cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, cu bună credință, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute (registre, evidențe, documente de afaceri și a oricare alte înscrisuri) și să întreprindă măsurile necesare în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu au fost aduse în susținere documente și argumente prin care să fie combătute 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 impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei, înregistrate pe baza unor facturi în copie.**

B5. Referitor la impozitul pe profit aferent ajustării veniturilor cu suma de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la ajustarea veniturilor efectuată ca urmare a analizării DPT în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să infirme situația de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza DPT pe perioada 2016-2018, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în anul 2016 societatea a înregistrat venituri de la afiliati in valoare totala **000 lei** din care refacturari de servicii de reparatie mijloace de transport si amenzi, despagubiri, penalitati catre afiliati in suma de **000 lei**;
- în anul 2017 societatea a înregistrat venituri de la afiliati in valoare totala **000 lei** din care refacturari de servicii de reparatie mijloace de transport si amenzi, despagubiri, penalitati catre afiliati in suma de **000 lei**;
- în anul 2018 societatea a înregistrat venituri de la afiliati in valoare totala **000 lei** din care refacturari de servicii de reparatie mijloace de transport si amenzi, despagubiri, penalitati catre afiliati in suma de **000 lei**;

Din analiza DPT a rezultat că **X** isi asuma in principal functia de prestator de servicii și suporta riscuri limitate.

In selectarea metodei pentru preturile de transfer prezinta metoda marjei nete ca fiind cea mai adecvata metoda pentru stabilirea preturilor de transfer și selecteaza ca si indicator de profitabilitate in studiu comparabil rata profitabilitatii (PLI) calculat ca raport intre rezultatul din exploatare si costurile totale.

Pentru activitatea de servicii logistice - a rezultat faptul ca societatile comparabile avand codurile CAEN: 4941 "Transporturi rutiere de marfa" au avut in perioada 2016 – 2018 un nivel al indicatorului de profitabilitate

calculat anual prin care s-a stabilit intervalul de valori, între cuartila inferioara și cuartila superioara și mediana.

Procedând la analiza dosarului preturilor de transfer, s-au identificat o serie de deficiente constând în nejustificarea aplicării corecte a preturilor de transfer, respectiv:

- folosirea eronată a strategiei de căutare a societăților comparabile, fără a justifica utilizarea unor criterii de căutare nejustificate, fapt care a dus la excluderea tuturor societăților comparabile identificate pe teritoriul național;

- societatea prezintă analiză de comparabilitate prin compararea indicatorului RRCT stabilit pentru un an fiscal cu indicatorul RRCT aferent societăților comparabile calculat ca medie ponderată a trei ani precedenți anului fiscal analizat.

Ca urmare, analiza de comparabilitate a indicatorilor prezentată în dosarul preturilor de transfer nu reflectă tendința centrală a pieței conform Anexa 3, pct. 13, lit. f din OPANAF 442/2016.

Prin Nota explicativă nr. **000/2018**, s-a solicitat societății „*Va rugăm să justificați alegerea criteriului „Pondere datorii în total active <30%” prin care au fost excluse din esanțion societățile pentru care ponderea datoriilor în total active a fost mai mică de 30% eliminând astfel aproape în totalitate societățile comparabile din România*”, iar răspunsul a fost „*Conform Raportului de utilizare al comparabilelor în UE numărul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene, pașii de selecție ai comparabilelor externe sunt:*

1. *Setarea analizei/scop:*

- *Determinarea abordării analizei;*
- *Alegerea părții testate;*
- *Determinarea factorilor de comparație;*
- *Alegerea bazei de date;*
- *Data analizei;*
- *Utilizarea datelor multianuale.*

2. *Analiza cantitativă:*

- *Selectarea automată a esanționului inițial (selecția industriei/codul CAEN și criteriul geografic); și*
- *Aplicarea criteriilor de screening (independența, statusul activității – active/inactive, data de valabilitate, eliminarea pierderilor agregate și altele –start-up, opex)*

3. *Analiza calitativă:*

- *Analiza manuală pe pagina web a societății; - Indicatorii economico-financiar; și*
- *Alte criterii.*

Atasam prezentei note explicative paginile Raportului de utilizare al comparabilelor in UE numărul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene, in care se mentioneaza cele precizate mai sus.

Utilizarea criteriului de eliminare "Pondere datorii in total active < 30%", face parte din pasul 3 de alegere al comparabilelor (mai sus mentionat) "Analiza cantitativa" – selectia dupa indicatori economico-financiari, și are scopul de a elimina societatile din esantion care difera in mod semnificativ de societatea analizata si de oferi o bază bună pentru a ajunge la un rezultat aliniat la substanță. Pentru a stabili indicatorii economico financiari relevanti si pragul acestora, ne-am folosit de rationamentul profesional. Indicatorul pondere datorii/total active a fost considerat relevant datorita urmatoarelor considerente:

- Societatea analizata, X a avut in mod constant un grad foarte ridicat de indatorare, pe toată perioada analizata (108,24% in 2017, 119,34% in 2018 si 118,26% in 2019). O societate cu un nivel ridicat si foarte ridicat de indatorare inregistreaza costuri mult mai mari decat alte societati si are un parcurs mai dificil in desfasurarea activitatii (ex.diferenta intre o firma de transport care detine o flota proprie si alta care este nevoita sa lucreze cu flota inchiriata).

- Valoarea de 30% a fost selectata astfel incat sa duca la eliminarea din esantion a societatilor cu nivel normal de indatorare. Am considerat ca nivelul de indatorare de 25% este unul normal in mediul economic actual și am ales pragul imediat superior, conform metodologiei de alegere al pragului de semnificatie."

La întrebarea „Va rugam sa ne prezentati punctual criteriul de selectie "Eliminare alte criterii" din Anexa A1 prin care au fost eliminate in intregime societatile comparabile de pe teritoriul national.", s-a dat răspunsul:”Conform Raportului de utilizare al comparabilelor in UE numărul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene atasat, dar si directiilor compartimentului de specialitate al Administratiei Finantelor Publice Y1, nu am respins in mod automat societatile cu un asociat/actionar ce detine integral capitalul social sau detine direct peste 25%, tocmai pentru a evita eliminarea automata din baza de date AMADEUS a unor societati potential independente. Totodata, din acelasi motiv am adaugat ca și criteriu automat de selectie, includerea in esantionul initial obtinut prin cautare automata a tuturor companiilor ai caror asociati se numara in una din categoriile: familii si angajati/manageri/directori. De aceea, analiza cantitativa de screening dupa criteriul independenta a fost facuta manual, prin eliminarea societatilor cu criterii de independenta B, C, D si U, pentru care nu se cunosc suficiente date privind actionarii/asociatii. Acest lucru este precizat

si in studiul de comparabilitate (anexa A la dosarul preturilor de transfer-pasul 13).”

La întrebarea „Va rugam sa justificati estimarea mediei ponderate a RRCT pentru o perioada de trei ani la societatile comparabile cu evaluarea rezultatelor X pentru un singur an”, reprezentantul societății a precizat: „Conform Raportului de utilizare al comparabilelor in UE numarul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene atasat, abordarea adoptată pentru aplicarea datelor pe mai mulți ani ar trebui utilizată în mod consecvent, atat de catre contribuabili, cat si de catre autoritățile fiscale, deoarece duce la imbunatatirea fiabilitatii esantionului (atasam recomandările Comisiei Europene în acest sens).

In cazul specific al X, am utilizat datele multianuale din urmatoarele considerente:

- societatea, avand an financiar diferit de cel calendaristic (01.05-30.04), am considerat ca media multianuala a celor 3 ani precedenti reda mult mai bine realitatea perioadei, fata de o extragere la data de 31.12. a fiecarui an analizat;
- extragerea la data de 30.04 ar fi fost inutila, deoarece, societatile care raporteaza la aceasta data fiind in numar foarte redus, nu am fi putut obtine un esantion;
- avand in vedere ca, pentru ultimul an analizat (2019) posibilitatea de a face extragerea la 31.12.2019 apărea abia dupa data de 01.12.2020, am dorit sa pastram aceeasi metodologie pentru toti anii analizati.”

Față de precizările contestatarei organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea folosește în Pasul 12 în procesul de căutare întreprins în vederea întocmirii unui esantion de societati comerciale independente comparabile, criteriul „Pondere datorii în total active <30%. În aceasta etapa societatea verificata exclude din esantion societatile pentru care ponderea datoriilor în total active a fost mai mica de 30%, eliminand astfel toate societatile eficiente din acest domeniu de activitate.

Din analiza Anexei A1 privind Lista societatilor din Romania identificate prin căutare automata în baza de date AMADEUS, dar respinse în urma cautarii manuale a rezultat că prin folosirea acestui criteriu și a criteriului „Eliminare alte criterii” sunt eliminate societati de pe teritoriul național comparabile cu societatea verificata, fără a fi justificata folosirea acestui criteriu de selecție, societatea declarand ca „nivelul de indatorare de 25% este unul normal in mediul economic actual si am ales pragul imediat superior, conform metodologiei de alegere al pragului de semnificatie.” Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art. 8 din OPANAF 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, respectiv criteriul teritorial.

Din analiza termenilor contractuali, a funcțiilor și riscurile asumate echipa de inspecție fiscală a păstrat metoda marjei nete aleasă de societate în dosarul prețurilor de transfer ca fiind cea mai adecvată metoda având în vedere că potrivit acestei metode criteriile aplicabile companiilor selectate ca și comparabile sunt mai puțin riguroase, respectiv pot fi acceptate în selecție și companii pentru care sunt identificate diferențe nesemnificative cu privire la similaritatea produselor sau a profilului funcțional.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea de societăți comparabile, strategia de selecție fiind efectuată prin utilizarea bazei de date Orbis și a avut la bază următoarele criterii:

- criteriul geografic : au fost selectate companii din România;
- activitatea: au fost selectate societăți care au obiect de activitate descris la codul CAEN 4941 « Transporturi rutiere de marfă »;
- selecție după criteriul de independență;
- tipul de situații financiare: au fost eliminate acele companii care au situații financiare consolidate.
- criteriul de stare: au fost eliminate din esanțion toate companiile inactive.

În urma implementării strategiei de căutare în baza de date Orbis, a fost identificat un esanțion preliminar având un număr de 58 de societăți potențial comparabile cu X, care au fost supuse în continuare unei analize în cadrul selecției manuale.

La selecția manuală s-au avut în vedere următoarele aspecte :

- au fost eliminate societăți care figurează ca fiind membre a unui grup de firme;
- au fost eliminate societăți care nu au date publice;
- au fost eliminate societăți care au alte domenii de activitate.

Esanționul final: În urma procesului de selecție manuală numărul companiilor rămase în esanțion a fost redus la 36 societăți.

Indicatorul de comparabilitate utilizat a fost Rata Rentabilității Costurilor Totale (RRCT) calculat astfel:

$RRCT = \text{Rezultat din Exploatare (RE)} / (\text{Venituri din exploatare} - \text{Rezultatul din exploatare})$, care reflectă profitabilitatea unui producător, ținând cont de costurile pe care acesta le înregistrează pentru a adăuga valoare serviciilor prestate.

În anul 2016 indicatorul RRCT pentru serviciile prestate către entitățile afiliate este de 1.32 %, iar intervalul de valori acceptat este situat între cuartila inferioară de 3.19 % și 12.79% cuartila superioară. Valoarea mediana prezentată în studiul de comparabilitate este de 5.06 %.

A rezultat că societatea nu se încadrează în intervalul intercuartilar, astfel s-a procedat la ajustarea veniturilor din exploatare realizate din tranzacțiile cu persoane afiliate, fiind determinat un venit din exploatare suplimentar la calculul profitului impozabil aferent anului 2016 în suma de **000 lei**.

In anul 2017 indicatorul RRCT pentru serviciile prestate către entitățile afiliate este de 0.53 %, iar intervalul de valori acceptat este situat între cuartila inferioară de 3.00 % și 10.47% cuartila superioară. Valoarea mediana prezentată în studiul de comparabilitate este de 4.71 %.

S-a constatat că societatea nu se încadrează în intervalul intercuartilar, astfel s-a procedat la ajustarea veniturilor din exploatare realizate din tranzacțiile cu persoane afiliate, fiind determinat un venit din exploatare suplimentar la calculul profitului impozabil aferent anului 2017 în suma de **000 lei**.

In anul 2018 indicatorul RRCT pentru serviciile prestate către entitățile afiliate este de -0.64 %, iar intervalul de valori acceptat stabilit de inspectia fiscală în urma analizei de comparabilitate este situat între cuartila inferioară de 2.65 % și 9.43% cuartila superioară. Valoarea mediana prezentată în studiul de comparabilitate este de 4.20 %.

S-a constatat că societatea nu se încadrează în intervalul intercuartilar și s-a procedat la ajustarea veniturilor din exploatare realizate din tranzacțiile cu persoane afiliate, fiind determinat un venit din exploatare suplimentar la calculul profitului impozabil aferent anului 2018 în suma de **000 lei**.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății X aferente tranzacțiilor cu persoane afiliate ținând cont de tendința centrală a pieței, pentru anii fiscali 2016-2018, rezultând venituri din exploatare suplimentare, în urma ajustării, în suma totală de **000 lei**, în temeiul prevederilor art.11 alin.(4), art.19 alin.(1) și (6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.5 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și OPANAF 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 drept, sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.*

- art.11 alin.(4) lit.a) din același act normativ, conform căroră:

“(4) *Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. [...] . La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:*

d) *metoda marjei nete;*”

- art.7 alin.(1) pct.32 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

32. *preț de piață* - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

- art.7 pct.26 lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori **dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;[...]**

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”;

- pct.5 alin.(1-3) din HG nr.1/2016 privind Normele 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:

*”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;”*

(2) 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.

(3) 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.”

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 care 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.

De asemenea, conform prevederilor pct.11, 12 și 15 din Ghidul OCDE :

"11. În aplicarea principiilor menționate anterior în impozitarea CMN-urilor, una dintre problemele cele mai spinoase ivite este determinarea, în scopuri fiscale, a prețurilor de transfer adecvate. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri fizice și bunuri necorporale sau prestează servicii unor companii asociate. În sensul acestui Ghid, o „companie asociată” este o companie ce îndeplinește condițiile prevăzute de Articolul 9, sub-paragrafele 1a) și 1b) din Convenția Fiscală Model a OCDE. În aceste condiții, două companii sunt asociate dacă una dintre companii participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă “aceleași persoane participă direct sau indirect la administrarea, controlul sau capitalul” ambelor companii (i.e. dacă ambele companii se află sub control comun). (...).

12. Prețurile de transfer sunt semnificative atât pentru contribuabili cât și pentru administrațiile fiscale deoarece ele determină în mare parte veniturile și cheltuielile, și deci, profiturile impozabile ale companiilor asociate în diferite jurisdicții fiscale. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacții între companii asociate ce operau în aceeași jurisdicție. Problemele naționale nu sunt analizate în acest Ghid, care se concentrează pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. (...).

15. Țările membre OCDE continuă să recunoască principiul lungimii de braț, așa cum se regăsește acesta în Convenția Model a OCDE (și în convențiile bilaterale ce creează în acest sens obligații legale pentru părți) și în Raportul din 1979. Acest Ghid se concentrează pe aplicarea principiului lungimii de braț în scopul evaluării prețurilor de transfer practicate de companiile asociate. Ghidul este menit să ajute

administrațiile fiscale (atât pe cele din țările membre OCDE cât și pe cele din țările ne-membre OCDE) dar și CMN indicând modalități de identificare a unor soluții reciproc satisfăcătoare în cazurile de prețuri de transfer, minimizând astfel conflictul dintre administrațiile fiscale și dintre administrațiile fiscale și CMN, și evitând litigiile costisitoare. Acest Ghid analizează metodele prin care se evaluează dacă termenii relațiilor comerciale și financiare din cadrul unei CMN respectă principiul lungimii de braț și discută aplicarea practică a acestor metode. Include de asemenea o discuție pe marginea alocării pe bază de formulă globală.”.

Prin Convenția Model între (Statul A) și (Statul B) privind impozitele pe venit și capital, se prevede:

”Articolul 9 ”COMPANII ASOCIATE”

1. Atunci când

a) o companie a unui Stat Contractant participa direct sau indirect în managementul, controlul sau capitalul unei companii a celuilalt Stat Contractant, sau

b) aceleasi persoane participa direct sau indirect în managementul, controlul sau capitalul unei companii a unui Stat Contractant și al unei companii a celuilalt Stat Contractant, **și în ambele cazuri se crează sau se impun condiții între cele două companii în relațiile comerciale sau financiare pe care le au acestea, condiții ce diferă de cele ce s-ar fi creat între companii independente, atunci toate profiturile ce s-ar fi acumulat la una dintre companii în lipsa acestor condiții, dar din cauza acestor condiții nu s-au realizat, pot fi incluse în profiturile companiei și impozitate în consecință.**

2. Atunci când un Stat Contractant include în profiturile unei companii a acelui Stat – și le impozitează în consecință – profituri pentru care o companie a celuilalt Stat Contractant a fost deja impozitată și profiturile astfel incluse sunt profituri ce ar fi fost realizate de compania primului Stat menționat în cazul în care condițiile create între cele două companii ar fi fost condiții ce se crează între companii independente, atunci celălalt Stat va ajusta în mod corespunzător suma impozitului perceput pentru aceste profituri. În determinarea acestei ajustări, se va acorda considerația convenită celorlalte prevederi ale acestei Convenții și, dacă este necesar, autoritățile competente se vor consulta reciproc.”

La capitolul ”COMENTARIU LA ARTICOLUL 9 PRIVIND IMPUNEREA COMPANIILOR ASOCIATE, din Convenția model se prevede:

"1. Acest Articol se refera la ajustari ale profiturilor ce pot fi efectuate in scopuri fiscale atunci cand tranzactiile au fost incheiate intre companii asociate (companie mama si companii subsidiare si companii aflate sub control comun) in alte conditii decat cele la lungime de brat. Comitetul a petrecut mult timp si a depus eforturi considerabile (si continua sa faca acest lucru) pentru a examina conditiile de aplicare a acestui Articol, consecintele sale si diversele metodologii ce pot fi aplicate pentru a ajusta profiturile atunci cand au fost incheiate tranzactii ce nu indeplinesc conditiile lungimii de brat. Concluziile sale sunt prezentate in raportul intitulat Ghidul Preturilor de Transfer pentru Companii Multinationale si Administratii Fiscale, ce este periodic actualizat pentru a reflecta progresele activitatii Comitetului in acest domeniu.(...)

2. Acest paragraf prevede ca autoritatile fiscale ale unui Stat Contractant pot, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale companiilor asociate, rescrie conturile companiei in cazul in care, datorita relatiilor speciale dintre companii, evidentele contabile nu reflecta profiturile impozabile reale obtinute in acel Stat. Este in mod evident necesar ca in astfel de circumstante ajustarile sa fie aprobate in mod oficial. Prevederile acestui paragraf se aplica numai daca intre cele doua companii au fost create sau impuse conditii speciale. Nu este autorizata rescrierea conturilor unor companii asociate daca tranzactiile intre respectivele companii s-au desfasurat in termeni comerciali normali pentru o piata libera (la lungime de brat)."

Plecând de la situația de fapt constatată se reține că societatea a utilizat în Pasul 12 în procesul de căutare întreprins în vederea întocmirii unui esantion de societati comerciale independente comparabile, criteriul „Pondere datorii în total active <30%, în baza Raportului de utilizare al comparabilelor in UE ”numarul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene . În aceasta etapa societatea a exclus din esantion societatile pentru care ponderea datoriilor în total active a fost mai mica de 30%, eliminand astfel toate societatile eficiente din acest domeniu de activitate.

În ceea ce privește utilizarea criteriului „Pondere datorii în total active <30%, în baza Raportului de utilizare al comparabilelor in UE ”numarul JTPF/007/2016/FINAL/EN, al Comisiei Europene societatea a justificat ca fiind oportună utilizarea acestuia datorită faptului că pe întreaga perioadă a înregistrat datorii mari.

Or, organul de soluționare a contestației reține că Anexa la Raportul de utilizare al comparabilelor in UE ”numarul JTPF/007/2016/FINAL/EN, atașată la contestație conține ”recomandări” și nu dispoziții, iar

argumentele contestatarei prezentate nu sunt de natură să justifice utilizarea acestui criteriu care a condus la eliminarea tuturor comparabilelor interne din intervalul de comparare.

În acest sens se reține faptul că nu au fost respectate prevederile art.8 din OPANAF 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

"ART. 8 Tranzacțiile între persoanele afiliate sunt considerate a fi realizate conform principiului valorii de piață dacă indicatorul financiar al tranzacției/valoarea tranzacției (marjă/rezultat/preț) se încadrează în intervalul de comparare. Pentru stabilirea intervalului de comparare se vor respecta următoarele prevederi:

1. analiza de comparabilitate va avea în vedere criteriile teritoriale în următoarea ordine: național, Uniunea Europeană, paneuropean, internațional;

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;

3. marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente;

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 aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

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

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".

Ca atare, nu poate fi reținut argumentul contestatarei potrivit căruia organele de inspecție fiscală au stabilit un nou interval de comparare fără să prezinte justificări, intrucât la pag.19 din raportul de inspecție fiscală se precizează: "societatea verificata elimina prin folosirea criteriului „Pondere datorii în total active <30%” și „Eliminare alte criterii”, societatile comparabile de pe teritoriul național, conform prevederilor art. 8 din OPANAF 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, respectiv criteriul teritorial.”

De asemenea, la ”capitolul VI - Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” s-a menționat: ”(...) societatea verificata foloseste o strategie de cautare a societătilor comparabile prin adaugarea unui criteriu de cautare care exclude din esantion societatile care au o pondere a datoriilor în total active mai mica de 30%. În aceasta etapa societatea verificata exclude din esantion societatile pentru care ponderea datoriilor în total active a fost mai mica de 30%, eliminand astfel toate societatile eficiente din acest domeniu de activitate. (...) Astfel, societatea verificata nu respecta prevederile legale ale legislatiei în vigoare, respectiv art. 8 din Ordin 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, care prevede ca:(...)”.

Referitor la deficiențele invocate de către contestatară ca urmare a analizării studiului de comparabilitate efectuat de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

În ceea ce privește susținerea conform căreia în studiul efectuat de autorități, au fost identificate 29 de societăți care nu respecta criteriile de independentă impuse de legislația în vigoare, prezentate în Anexa nr. 5, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la selectarea comparabilelor unul dintre criterii a fost ”*criteriul de independență*”, iar din informațiile prezentate în baza de date Orbis, baza de date care este publică au rezultat societăți comparabilele din esantionul stabilit de organele de inspecție fiscală tinându-se cont de indicatorul de independenta (A+,A,A-,U), fiind excluse companiile care detin participatii între 25% - 100% din capitalul social al unor subsidiare.

De asemenea, în cadrul selecției manuale s-au verificat informațiile publice ale societăților analizate și au fost excluse cele care sunt parte a unui grup de firme nefiind identificate elemente din care să rezulte că societățile comparabile analizate sunt parte a unui grup de firme.

Totodată, se reține că invocarea acestui argument are la bază informațiile dintr-o altă baza de date, respectiv Amadeus, or, în ceea ce privește sursele de informații, chiar Liniile directe ale Ghidului OCDE, prevăd: „3.29 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. (...).

3.30 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.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală în cadrul studiului efectuat au avut în vedere o baza de date Orbis, având în vedere și prevederile legale interne, respectiv Codul fiscal, iar invocarea în susținere a informațiilor dintr-o altă bază de date, respectiv Amadeus, decât cea utilizată la inspecția fiscală, nu este justificată de societatea contestată ca fiind mai fiabilă decât baza de date Orbis.

Referitor la argumentul conform căruia din cele 7 societăți independente conform website-ului fiecărei companii, majoritatea acestora desfășoară și alte activități în afară de cele de transport de mărfuri, acesta nu poate fi reținut intrucât la selectarea comparabilelor unul dintre criterii a fost *”activitatea: au fost selectate societati care au obiect de activitate descris la codul CAEN 4941 «Transporturi rutiere de marfa»* de unde reiese că activitatea de bază desfășurată este de transport rutier de marfă, celelalte activități adiționale neavând un impact important asupra indicatorilor prezentați în baza de date Orbis. De altfel, metoda marjei nete presupune că, criteriile aplicabile companiilor selectate ca și comparabile sunt mai puțin riguroase, respectiv pot fi acceptate în selecție și companii pentru care sunt identificate diferențe ne semnificative cu privire la similaritatea produselor sau a profilului funcțional.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au investigat dacă prețurile practicate de societate în cadrul prestărilor de servicii către societăți din grup respectă principiul prețurilor de piață, în raportul de inspecție fiscală nefiind prezentată nicio analiză și nicio documentare conform prevederilor secțiunii 3 din Codul de procedură fiscală în afară de aspecte generale, care să confirme afirmațiile conform cărora prețurile practicate în cadrul serviciilor prestate către societăți din grup nu respectă principiul prețurilor de piață și, în susținere, prezintă o comparație a tranzacțiilor efectuate cu părțile afiliate

aplicând Metoda Comparării Prețurilor prin care se arată tariful prevăzut în contractele încheiate cu fiecare parte afiliată în sensul că acesta este diferit de la un contract la altul, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- în efectuarea studiului de comparabilitate organele de inspecție fiscală nu au utilizat metoda comparării prețurilor;
- compararea tarifelor utilizate cu părțile afiliate cu tarifele de transport practicate cu societăți independente nu este incidentă cazului în speță întrucât DPT se întocmește numai pentru tranzacțiile cu societăți afiliate;
- practicarea de tarife de transport diferite cu fiecare parte afiliată a condus la realizarea de venituri care au fost reflectate în contabilitate și care au fost utilizate la calculul indicatorului de profitabilitate RRTC, conform metodei de comparare a marjei nete utilizate;
- *insăși societatea recunoaște că prețurile practicate în relația cu părțile afiliate sunt mai mari decât prețurile altor transportatori terți din România fapt ce impune ajustarea veniturilor la nivelul mediane în vederea stabilirii unor venituri apropiate ca și quantum de veniturile obținute de societăți independente din tranzacții similare.*

De asemenea, invocarea metodei CUP ca fiind mai bună decât metoda marjei nete (MMNT) nu se reține atât timp cât însăși contestatarul a utilizat în DPT metoda marjei nete, metodă acceptată de organele de inspecție fiscală. Solicitarea utilizării unei alte metode în stabilirea prețurilor de transfer trebuie fundamentată în funcție de prevederile legale incidente și ale Ghidului OCDE, care stipulează:

HG nr.1/2016 privind Normele 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;”

Ghidul OCDE, prevede:

”2.2 Selectarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer își propune întotdeauna să identifice metoda cea mai potrivită pentru fiecare caz. În acest scop, procesul de selecție trebuie să țină seama de punctele forte și punctele slabe ale metodelor respective recunoscute de OCDE; gradul de adecvare al metodei, analizat prin prisma caracterului tranzacției controlate, stabilit în mod special printr-o analiză funcțională; existența unor informații pe care să te poți bizui (mai ales cu privire la comparabilele necontrolate), necesare în aplicarea metodei și/sau metodelor selectate; și gradul de comparabilitate între tranzacțiile controlate și cele necontrolate, inclusiv fiabilitatea ajustărilor de comparabilitate de care ar putea fi nevoie pentru a elimina diferențelor relevante dintre aceste două categorii de tranzacții. Nu există o metodă care să fie potrivită în toate situațiile posibile și nici nu este necesar să se demonstreze că o anumită metodă nu este potrivită în circumstanțele date”.

”2.6 Metodele bazate pe profituri pot fi acceptate doar în măsura în care acestea sunt compatibile cu Articolul 9 din Convenția Fiscală Model a OCDE, mai ales în ceea ce privește comparabilitatea.

Această compatibilitate se poate obține prin aplicarea metodelor într-o manieră ce aproximează prețurile la lungime de braț. **Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează, în general, pe compararea prețului, a marjei sau a profiturilor aferente unei anumite tranzacții controlate cu prețul, marja sau profiturile aferente tranzacțiilor comparabile între companii independente** În cazul metodei de împărțire a profitului tranzacțional, aceasta se bazează pe o aproximare a modului în care sunt împărțite profiturile pe care companii independente s-ar aștepta să le realizeze în urma angajării lor în tranzacție (tranzacții) (vezi paragraful 2.114)".

"2.14 Metoda PCN 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 ce din tranzacția necontrolată".

"2.18 Cu respectarea instrucțiunilor din paragraful 2.2 privind selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețului de transfer în circumstanțele fiecărui caz în parte, metoda PCN va fi în general o metodă adecvată de stabilire a prețului de transfer într-o tranzacție cu mărfuri dintre companii asociate. Conceptul de „mărfuri” va fi înțeles ca înglobând produsele fizice pentru care părțile independente din domeniul de activitate respectiv folosesc ca valoare de referință pentru stabilirea prețurilor în tranzacțiile necontrolate o cotație de preț. Termenul „cotație de preț” se referă la prețul mărfii din perioada relevantă obținut pe o bursă de mărfuri internațională sau națională. În acest context, o cotație de preț include și prețurile obținute de la agenții statistice sau de raportare a prețurilor transparente și recunoscute, sau de la agenții guvernamentale de stabilire a prețurilor, atunci când indicii aceștia sunt folosiți ca valoare de referință de părți neafiliate atunci când stabilesc prețurile în cadrul tranzacțiilor dintre ele."

"2.68 Un punct forte al metodei marjei tranzacționale nete este acela că indicatorii de profit net (de ex. randamentul activelor, venituri din exploatare raportate la vânzări, și alți posibili indicatori ai profitului net) sunt mai puțin influențați de diferențele tranzacționale decât prețul, utilizat în metoda PCN. Indicatorii de profit net pot avea de asemenea o

toleranță mai mare față de unele diferențe funcționale ce apar între tranzacția controlată și cea necontrolată decât marjele de profit brut. Diferențele între funcțiile îndeplinite de companii sunt adeseori reflectate în variații ale cheltuielilor de funcționare. Prin urmare, această situație poate conduce la un interval mare al marjelor de profit brut, cu niveluri similare totuși înregistrate de indicatorii de profit net din exploatare. În plus, în unele țări, lipsa clarității cu privire la încadrarea cheltuielilor în profitul brut sau profitul din exploatare din informațiile publice poate face dificilă evaluarea comparabilității marjelor brute, în timp ce prin utilizarea indicatorilor de profit net această problemă poate fi evitată”.

Conform celor prezentate de Ghidul OCDE **”metoda PCN va fi în general o metodă adecvată de stabilire a prețului de transfer într-o tranzacție cu mărfuri dintre companii asociate”** or, societatea desfășoară activitate de prestări servicii de transport rutier marfuri astfel, MMNT reprezintă metoda ce are ca punct forte indicatorii de profit net care sunt mai puțin influențați de diferențele tranzacționale decât prețul, utilizat în metoda PCN.

Argumentul privind faptul că societatea nu avea nevoie să folosească o medie multianuală, în condițiile în care influența eventualelor evenimente deosebite se putea identifica foarte ușor la nivelul său, iar acestea puteau fi excluse din calculul indicatorului financiar, dacă ar fi existat, și invocarea în susținere a prevederilor pct.3.77 din Ghidul OCDE „3.77 (...) Datele obținute din anii precedenți pot indica dacă o companie independentă angajată într-o tranzacție comparabilă a fost afectată de condițiile economice comparabile într-o manieră comparabilă sau dacă diferitele condiții dintr-un an anterior au afectat în mod semnificativ prețul sau profitul acesteia, astfel încât acestea să nu fie utilizate ca și comparabile.”, precum și faptul că utilizarea abordării multianuale este dictată de faptul că societatea are un an financiar diferit de anul calendaristic, pe când informațiile folosite în studiul de comparabilitate erau disponibile la nivelul anului calendaristic **nu se reține** intrucât, așa cum s-a explicat și la punctul de vedere:

”In cazul specific al X, am utilizat datele multianuale din urmatoarele considerente:

- societatea, avand an financiar diferit de cel calendaristic (01.05-30.04), am considerat ca media multianuala a celor 3 ani precedenti reda mult mai bine realitatea perioadei, fata de o extragere la data de 31.12. a fiecarui an analizat;

- avand in vedere ca, pentru ultimul an analizat (2019) posibilitatea de a face extragerea la 31.12.2019 apare abia dupa data de 01.12.2020, am dorit sa pastram aceeași metodologie pentru toti anii analizati” de unde reiese că organele de inspecție fiscală au utilizat date multianuale tocmai datorită faptului că societatea are un an calendaristici diferit de cel în care sunt prezentate informațiile contabile.

În ceea ce privește argumentele referitoare la metodologia de calcul a impozitului pe profit pe anii 2016 și 2018, se rețin următoarele:

Prin adresa nr.**000/2020**, organele de inspecție fiscală precizează:

“- la calculul impozitului pe profit s-a tinut cont de toate veniturile si cheltuielile inregistrate de societate. In anexa impozitului pe profit pentru anul 2016 se observa ca echipa de control a tinut cont de constatările curpinse in decizia de impunere nr.000/2017 sczand impozitul pe profit stabilit in aceasta din impozitul pe profit stabiht in prezenta inspectie fiscala.

De asemenea in anul 2018 se observa ca echipa de inspectie ftscala a tinut cont la calculul profitului impozabil de pierderea inregistrata de societate.

- pentru semestrul 2 2016 au fost analizate datele financiare ale societăților comparabile pentru anul 2016 conform adresei de raspuns de la compartimentul preturilor de transfer;

*- societatea a fost verificata pana la data de **00.00.2016** privind preturile de transfer. Echipa de control a analizat doar semestrul 2 al anului 2016 in cea ce priveste preturile de transfer dar in cadrul impozitului pe profit, acesta s-a calculat cuprinzand tot anul 2016, tinand cont si de constatările din actul de control precedent, dat find faptul ca societatea a declarat in declaratia 101 privind impozitul pe profit veniturile si cheltuielile aferente anului fiscal.”*

În ceea ce privește argumentul contestatarii privind considerarea de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile a unor cheltuieli în perioada 2017-2018 dar care, au fost avute în vedere la efectuarea ajustărilor, ceea ce conduce la dubla impozitare, acesta nu poate fi reținut intrucât Ghidul OCDE privind Prețurile de Transfer pentru Întreprinderi Multinaționale și Administrații Fiscale prezintă în mod distinct, în mai multe paragrafe ale sale, modul în care anumite elemente, atât de cheltuieli, cât și de venituri, pot fi ajustate în vederea obținerii unei mai bune comparabilități. Astfel de prevederi există atât în cazul Metodei Marjei Nete de Tranzacționare, precum și la Capitolul I al Ghidului OCDE (punct 1.33), din care rezultă că în cadrul analizei de comparabilitate, o tranzacție

necontrolata este comparabilă cu o tranzacție controlată (este o tranzacție comparabilă necontrolată) dacă este îndeplinită una din cele două condiții: 1) niciuna din diferențele (daca există) între tranzacțiile comparate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții nu pot afecta substanțial prețul pe piața deschisă; sau 2) pot fi făcute ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectele substanțiale ale acestor diferențe.

Cap III punctul A.6 din Ghidul OCDE prezintă în mod special ajustările și modul în care acestea ar trebui efectuate în vederea unei mai bune comparabilități între tranzacția controlată și cea necontrolată.

Astfel, par. 3.48 al Ghidului OCDE menționează că *“exemple de ajustări de comparabilitate includ ajustări în scopul consistenței contabile făcute în scopul de a elimina diferitele diferențe ce pot să apară din diferitele moduri de raportare contabilă între tranzacția controlată și cea necontrolată; segmentarea datelor financiare pentru a elimina tranzacțiile necomparabile; ajustările pentru diferențele de capital, funcții, active, riscuri”*.

Ca urmare, eventuala ajustare trebuie să urmeze tratamentul contabil al elementelor de cheltuieli.

Punctul 3.49 al Ghidului OCDE stipulează: *„faptul că aceste ajustări sunt întâlnite în practică nu înseamnă că ele ar trebui să fie făcute în mod automat sau obligatoriu. Mai departe, un nivel semnificativ al capitalului circulant între tranzacția controlată și cea necontrolată poate conduce la o investigare a caracteristicilor de comparabilitate a potențialelor comparabile.”*

Par. 3.50 al Ghidului OCDE precizează faptul că *“ajustările de comparabilitate trebuie făcute dacă (și doar dacă) se așteaptă de la ele o îmbunătățire a fiabilității datelor rezultate.”*

Astfel, condiția de efectuare a ajustărilor este aceea de a fi efectuate cu un grad suficient de acuratețe și în scopul eliminării eventualelor diferențe între tranzacția controlată și cea necontrolată. **O simplă eliminare a anumitor elemente de cheltuială, având ca rezultat alterarea în mod semnificativ a indicatorului de profitabilitate, nu face decât să diminueze gradul de fiabilitate al comparabilelor, în loc să îl îmbunătățească.**

Mai mult, în toate exemplele date în cadrul Ghidului OCDE, ajustările tranzacției controlate trebuie să fie efectuate în mod similar și la tranzacțiile necontrolate comparabile (Anexa la cap III al Ghidului OCDE – exemplu de ajustare de capital circulant). O ajustare efectuată doar la una dintre părți, face ca aceasta să scadă gradul de comparabilitate între tranzacția controlată și cea necontrolată.

În plus, cheltuielile cărora organele de inspecție nu le-au dat drept de deducere, sunt incluse, din punct de vedere contabil în cheltuielile de exploatare/operationale, caracterul nedeductibil al acestora fiind doar de natură fiscală, respectiv în scopul determinării corecte a bazei impozabile și a impozitului pe profit datorat de societate. Prin urmare, acestea nu pot fi excluse la calculul indicatorului de profitabilitate, fără a altera comparabilitatea acestuia cu cel al societăților independente din eșantionul de comparabilitate.

În același sens sunt și prevederile par.2.82 - 2.86 din Ghidul OCDE stipulează:

”2.82. În aplicarea metodei marjei tranzacționale nete, selectarea indicatorului de profit net trebuie să respecte prevederile paragrafelor 2.2 și 2.8 privind selectarea metodei care se potrivește cel mai bine circumstanțelor cazului. Trebuie să țină seama de punctele forte și punctele slabe pe care le au diferiții indicatori posibili; gradul de adecvare al indicatorului, analizat prin prisma caracterului tranzacției controlate, stabilit în mod special printr-o analiză funcțională; existența unor informații pe care să te poți bizui (mai ales cu privire la comparabilele necontrolate), necesare în aplicarea metodei marjei tranzacționale nete pe baza aceluși indicator; și gradul de comparabilitate între tranzacțiile controlate și cele necontrolate, inclusiv fiabilitatea ajustărilor de comparabilitate de care ar putea fi nevoie pentru a elimina diferențele relevante dintre aceste două categorii de tranzacții, atunci când se aplică metoda marjei tranzacționale nete. Acești factori sunt discutați în continuare atât în legătură cu determinarea profitului net cât și în legătură cu ponderarea acestuia.

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.

Astfel, baza de date comerciale ORBIS conține date preluate din bilanțurile companiilor raportoare, respectiv informații privind profitul contabil, iar nu cel fiscal, afectat de politica fiscală diferită a diferitelor state în care companiile tranzacționează. Din acest considerent cheltuielile luate în considerare în calculul estimării veniturilor din exploatare sunt cheltuielile din exploatare, așa cum sunt acestea evidențiate în bilanțul contabil.

De altfel, cheltuielile la care face referire contestatara nu au fost acceptate la deducere din punct de vedere fiscal intrucât societatea nu a prezentat suficiente documente justificative legal întocmite pentru a beneficia de condițiile de deductibilitate a acestor cheltuieli așa cum s-a analizat la cap.III pct.B1-B4 din considerentele prezentei decizii.

În ceea ce privește argumentul conform căruia ajustarea trebuia efectuată la nivelul cuartilei inferioare și nu la mediană cum au procedat organele de inspecție fiscală nu se poate reține având în vedere prevederile art.9 din OPANAF 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, conform căroră:

„ART. 9

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

(2) Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate (...).

În ceea ce privește susținerea că aceste prevederi nu sunt legale conform art.81 punctul (1) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative: *„La elaborarea proiectelor de hotărâri, ordine sau dispoziții se va avea în vedere caracterul lor de acte subordonate legilor, hotărârilor și ordonanțelor Guvernului și altor acte de nivel superior”, în condițiile în care Codul fiscal nu impune efectuarea ajustării la o anumită valoare, nu se poate reține din următoarele motive:*

Art.11 alin.(4) din Codul fiscal prevede că:

„(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 aferente 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. (...)

În vederea stabilirii prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoanele afiliate nominalizate la art.7 pct.26 din același act normativ agenții economici au obligația întocmirii și prezentării organelor de inspecție fiscală a Dosarului prețurilor de transfer, conform prevederilor din OPANAF nr.442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Față de cele mai sus prezentate se reține că prin Codul fiscal legiuitorul a stabilit cadrul general cu privire la stabilirea prețului de piață pentru tranzacțiile dintre entități afiliate, iar Ordinul ANAF a fost emis în explicitarea art.11 alin.(4) din Codul fiscal cu scopul de a stabili starea de fapt fiscală.

Astfel, în speța nu se poate vorbi despre nerespectarea principiului constituțional al ierarhiei actelor normative deoarece nu ne aflăm în prezența aplicării unui act normativ cu o forță juridică inferioară în detrimentul unuia cu forță juridică superioară, ne aflăm în situația aplicării prevederilor unui Ordin al președintelui ANAF, cu rol de explicitare, de detaliere, a conținutului unor acte, respectiv a dosarului prețurilor de transfer.

Mai mult, așa cum se poate observa din cele ce preced, emiterea respectivul ordin, precum și scopul acestuia, este prevăzut *expressis verbis* la alin.2 al art.108 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, astfel încât, atât emiterea Ordinului nr.442/2016, cât și conținutul acestuia sunt reglementate prin Codul de procedură fiscală, în speță nefiind vorba de încălcarea principiului ierarhiei actelor normative.

În ceea ce privește liniile directoare ale OCDE invocate de contestatară se reține că acestea cuprind recomandări care oferă principii și standarde fără caracter obligatoriu pentru comportamentul responsabil în afaceri într-un context global în concordanță cu legislația în vigoare în respectivul stat membru.

Mai mult, în ceea ce privește invocarea de către contestatara a Deciziei nr.000/2014 pronunțată de Curtea de Apel ..., irevocabilă, se reține că potrivit art.9(3) „*Interpretarea legii*” din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil „ *Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății*”, coroborat cu art.10 „*Interzicerea analogiei*” din același act normativ care prevede: „*Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege*” astfel încât o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe, astfel încât alegația contestatoarei nu poate fi avută în vedere în soluționarea cauzei.

Se reține că prin actul juridic emis instanța judecătorească a admis în parte acțiunea formulată pentru o speță similară (fără să existe identitate de părți) pe considerentul că în virtutea principiului constituțional al ierarhiei actelor normative ajustarea bazei impozabile se poate efectua numai în baza prevederilor art.11 alin.(2) din Codul fiscal și pct.2.7 din Liniile directoare OECD, iar nu textul cuprins în Anexa la Ordinul nr.222/2008.

Ghidul OCDE reglementează principiul lungimii de braț pentru stabilirea prețurilor de transfer ca urmare a activităților desfășurate de grupurile multinaționale care presupun aspecte fiscale de o complexitate sporită, atât pentru administrațiile fiscale cât și pentru CMN, deoarece regulile fiscale nationale separate nu pot fi vazute in mod izolat, ci trebuie abordate intr-un vast context international. În acest sens grupurile multinaționale trebuie să se conformeze legilor și reglementărilor care pot să difere de la țară la țară astfel că pot rezulta costuri de conformare sporite față companiile asemănătoare dar care își desfășoară activitatea în cadrul unei singure jurisdicții fiscale.

Ca urmare, având în vedere faptul că Liniile directoare OCDE trasează o serie de reglementări de bază ce trebuie respectate de către grupurile multinaționale la efectuarea tranzacțiilor dintre acestea, respectiv reguli ce trebuie respectate la stabilirea prețului de piață care nu trebuie să difere de prețul practicat pentru același tip de tranzacții efectuate între persoane independente, fără să impună respectarea unor reguli obligatorii.

Astfel, ajustările efectuate de către administrațiile fiscale se conformează unor legi interne, proprii fiecărui stat, Liniile directoare OCDE reprezentând doar cadrul general care reglementează tranzacțiile dintre persoanele afiliate din cadrul grupurilor multinaționale.

Ca urmare, așa cum s-a precizat mai sus, ajustarea tranzacțiilor dintre persoanele afiliate este reglementată de art.11 alin.(4) din Codul fiscal și de OPANAF 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 care explicitează prevederile art.11 alin.(4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește argumentul conform căruia la ajustare organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de anumite aspecte, respectiv:

-creșterea cheltuielilor salariale: în perioada **00.00.2016 - 00.00.2017** cauzată de următoarele aspecte:

- creșterea numărului mediu de șoferi;
- creșterea salariului minim pe economie de la 1 februarie 2017, de la 1.250 lei la 1.450 lei;
- începând cu decembrie 2016, societatea a crescut valoarea diurnei;
- creșterea numărului de camioane ce trebuie considerat eveniment ce poate fi considerat unul extraordinar,

se rețin următoarele:

Pct.5(4) din HG nr.1/2016, prevede:

*”(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.”

Aceste prevederi legale se referă la elementele ce trebuie avute în vedere la stabilirea celei mai adecvate metode or, organele de inspecție fiscală nu au schimbat metoda (TNMM) utilizată de societate în DPT.

Toate prevederile Ghidului OCDE invocate se referă la anumite ajustări care ar putea fi efectuate în cadrul unei analize comparative adecvată, cum sunt:

”2.77 Indicatorii de profit net pot fi afectați direct de forțe ce operează în industrie, precum: amenințarea pe care o prezintă noii intrați, poziția concurențială, eficiența conducerii și strategiile individuale, amenințarea unui produs înlocuitor, structuri variabile de costuri (reflectede, spre exemplu, de vechimea fabricii și a utilajelor), diferențe în costul capitalului (de ex. finanțare din fonduri proprii versus finanțare din împrumuturi) și gradul de experiență în domeniu (de ex. dacă societatea este nou înființată sau este o societate matură). La rândul lor, fiecare dintre acești factori pot fi influențați de numeroase alte elemente. Spre exemplu, nivelul amenințării pe care o reprezintă noii intrați va fi determinat de elemente precum diferențierea produselor, condițiile de capital impuse și subvențiile și reglementările guvernamentale. Unele dintre aceste elemente pot avea impact și asupra aplicării metodelor tranzacționale tradiționale. (...)

2.93 Numitorul ar trebui să se concentreze pe indicatorul (indicatorii) relevant (relevanți) ai valorii funcțiilor îndeplinite de partea supusă testării în tranzacția supusă analizei, ținând seama de activele utilizate și de riscurile asumate. În mod tipic, și sub rezerva analizei datelor și circumstanțelor cazului, cheltuielile operaționale de vânzare sau de distribuție pot constitui o bază potrivită pentru activitățile de distribuție, costurile sau cheltuielile operaționale integrale pot constitui o bază potrivită pentru servicii sau activitatea de producție, iar activele operaționale pot constitui o bază potrivită pentru activități intense consumatoare de capital cum sunt anumite activitățile de producție sau utilitățile. În funcție de circumstanțele cazului pot exista și alte baze care să fie potrivite. (...)” prevederi care stipulează expres că la stabilirea indicatorului de profitabilitate costurile sau cheltuielile operaționale integrale pot constitui o bază potrivită pentru servicii.

Față de aceste prevederi se reține că, cu atât mai mult cu cât societatea nu avea informații disponibile despre comparabile în sensul dacă acestea s-au confruntat cu diferite situații înregistrate de societate se impune efectuarea unei comparări echitabile, în sensul că la stabilirea indicatorului de profitabilitate trebuiau incluse toate cheltuielile și nu trebuiau efectuate ajustări ale acestora la nivelul ponderii veniturilor obținute din vânzarea bunurilor către afiliați în total venituri din activitatea desfășurată în condițiile în care societatea are risc limitat în ceea ce privește activitatea desfășurată.

Invocarea faptului că într-o anumită perioadă a avut o profitabilitate inferioară firmelor independente comparabile datorată unor cheltuieli suplimentare și considera că se încadrează în situațiile de pierderi economice justificate nu se reține având în vedere că societatea este

controlată 100% de către societatea mamă **S** care coordonează și influențează activitatea societății din România prin impunerea de reguli cu privire la costurile serviciilor de transport și care stabilește bugetul pentru societatea din România. În acest caz, nu se poate efectua comparație cu societăți independente care se gestionează, își asigură piața de desfacere, suportă costurile cu serviciile similare, inclusiv riscurile privind realizarea de pierderi, pe cont propriu.

De altfel, paragraful 1.129 și 1.130 din Ghidul OCDE prevede:

”1.129 Atunci când o companie asociată realizează în mod constant pierderi, în timp ce grupul CMN în ansamblul său este profitabil, această situație poate impune o analiză atentă a aspectelor de prețuri de transfer. Desigur, companiile asociate, la fel ca și companiile independente, pot suporta pierderi reale, fie datorită unor costuri inițiale mari, fie datorită condițiilor economice nefavorabile, ineficiențelor sau altor motive economice perfect legitime. O companie independentă însă nu ar fi gata să tolereze pierderi care continuă la nesfârșit. O companie independentă ce se confruntă cu pierderi recurente, va înceta la un moment dat să mai deruleze afaceri în acele condiții. În schimb, o companie asociată ce realizează pierderi poate rămâne activă dacă activitatea sa este benefică pentru grupul CMN în ansamblul său.”

1.130 Faptul că există o companie cu pierderi ce derulează afaceri cu membrii profitabili ai grupului CMN poate sugera contribuabililor sau administrațiilor fiscale că ar trebui studiate prețurile de transfer. Compania cu pierderi poate că nu este remunerată adecvat de grupul CMN din care face parte pentru beneficiile pe care acesta din urmă le realizează din activitățile derulate de ea. Spre exemplu, un grup CMN poate fi nevoit să producă o gamă întreagă de produse și/sau servicii pentru a se menține competitiv și a realiza un profit general, dar unele dintre liniile individuale de produse pot genera cu regularitate pierderi. Un membru al grupului CMN poate realiza constant pierderi pentru că produce toate produsele generatoare de pierderi, în timp ce alți membri produc produsele profitabile. O companie ar presta astfel de servicii numai dacă ar fi remunerată printr-un tarif adecvat serviciilor pe care le oferă. Prin urmare, o metodă de abordare a acestei probleme a prețului de transfer ar fi aceea de a considera că societatea cu pierderi încasează același tarif pe care l-ar percepe o companie independentă în baza principiului lungimii de braț.”

De asemenea, așa cum recunoaște și societatea, se reține că analiza prețurilor de transfer nu este o știință exactă, ”3.55 În unele cazuri

va fi posibilă aplicarea principiului lungimii de braț pentru a se ajunge la o singură cifră (de ex, preț sau marjă) care este cea mai potrivită pentru a se stabili dacă termenii unei tranzacții sunt sau nu la lungime de braț. **Dar, pentru că stabilirea prețurilor de transfer nu reprezintă o știință exactă, vor fi și multe situații în care aplicarea metodei sau metodelor celor mai potrivite generează un interval de valori, fiecare dintre acestea fiind relativ egal de fiabile. În aceste cazuri, diferențele dintre valorile ce formează intervalul pot fi cauzate de faptul că, în general, aplicarea principiului lungimii de braț produce doar o aproximare a condițiilor ce s-ar stabili între companii independente. Este posibil de asemenea ca diferitele puncte din cadrul intervalului să reprezinte faptul că s-ar putea ca niște companii independente implicate în tranzacții comparabile în circumstanțe comparabile să nu stabilească exact același preț pentru tranzacția respectivă”** însă legislația internă și Ghidul OCDE stipulează metodele și modul în care aceste prețuri de transfer trebuie verificate pentru a se putea efectua o comparație cu prețurile de piață practicate de entități independente. Astfel, stabilirea acestuia este efectuată pornind de la ideea ca membrii unui grup acționează la o lungime de braț în tranzacțiile pe care le efectuează între ei. Cu toate acestea, relația dintre membrii unui grup le poate permite membrilor grupului să stabilească condiții speciale în cadrul relațiilor lor intra-grup, relații care diferă de cele ce s-ar fi stabilit dacă membrii grupului ar fi acționați ca și companii independente ce operează pe piețe deschise. Pentru a se asigura aplicarea corectă a abordării entității separate, țările membre OCDE au adoptat principiul lungimii de braț, potrivit căruia ar trebui eliminate efectele condițiilor speciale la nivelul profiturilor.

Aceste principii internaționale de impunere au fost alese de țările membre OCDE deoarece servesc dublul obiectiv de a asigura o bază impozabilă corespunzătoare în fiecare jurisdicție și de a evita dubla impunere, minimizând astfel conflictul între administrațiile fiscale și promovarea comerțului și investițiilor internaționale.

Ca urmare, în încercarea de a realiza un echilibru între interesele contribuabililor și cele ale administratorilor fiscali într-un mod echitabil pentru toate părțile, este necesar să fie luate în considerare toate aspectele sistemelor relevante într-un caz de prețuri de transfer.

Astfel, indiferent care din părți are obligația probatorie a faptului că prețurile de transfer sunt practicate conform principiului lungimii de braț, trebuie făcută o evaluare a corectitudinii modului de alocare a sarcinii de a susține cu probe, având în vedere celelalte caracteristici ale sistemului fiscal al jurisdicției, caracteristici ce au impact asupra administrării de

ansamblu a regulilor de preturi de transfer, inclusiv asupra solutionarii disputelor.

Este posibil sa existe o dificultate reala in determinarea exacta a pretului de piata in absenta fortelor pietei sau cand se adopta o anumita strategie comerciala, dar aceasta nu înseamnă că prețurile practicate de societățile afiliate în cadrul tranzacțiilor dintre acestea nu trebuie verificate în vederea stabilirii dacă acestea se situează la nivelul prețului de piață practicat de entitățile independente în carul acelorași tranzacții și în condiții similare.

Este important de retinut ca necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzactiile la lungime de brat ia nastere indiferent de orice obligatie contractuala asumata de parti de a plati un anumit pret si fara nicio legatura cu intentia partilor de a minimiza sau a eluda impozitele.

Potrivit Ghidului OCDE țările membre OCDE considera ca o ajustare corespunzatoare se obtine prin stabilirea conditiilor pentru relatiile comerciale si financiare pe care ele anticipeaza ca le vor identifica între companii independente in tranzactii asemanatoare, in circumstante asemanatoare.

Ca urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală pentru **impozitul pe profit aferent ajustării veniturilor cu suma de 000 lei ca urmare a analizării DPT.**

B6. Referitor la suma de 000 lei, respectiv 000 lei, reprezentând:

- dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuției asiguratorii pentru muncă calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2020**;

- penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală calculate prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2020**

se reține că în speță documentele prin care s-au individualizat sumele de plată sunt:

- Decizia de impunere nr.**000/2020**, prin care s-a stabilit impozit pe profit în sumă totală de **000 lei**, contestat integral de către **X**;

- declarațiile 112.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarei de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, iar întrucât așa cum s-a reținut la pct.B.1)-B.5) din prezenta decizie, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, și întrucât societatea nu aduce argumente privind modul de calcul al acestora, ca o consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **X** și împotriva:

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2020** pentru suma de **000 lei**, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe profit, contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuției asiguratorii pentru muncă;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2020** pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organele de inspecție fiscală.

B7. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.000/2020, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care actul administrativ contestat se referă la anularea obligațiilor de plată accesorii.

În fapt, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, în temeiul art.XV din OUG nr.69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale și ale OMFP nr.2100/2020 pentru aprobarea Procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, au emis Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.**000/2020** prin care au fost anulate obligații de plată accesorii în sumă totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.
- **000 lei** penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect.

Îndrept, sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile art.269 alin.(2) din același act normativ, potrivit cărora :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 alin.(1), alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de verificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

[...]

(5) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:*

- a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;*
- c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.*

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente."

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.A.M.C. au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în urma Cererii de anulare a obligațiilor de plată accesorii formulată de **X**, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, în temeiul art.XV din OUG nr.69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale și ale OMFP nr.2100/2020 pentru aprobarea Procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, au emis Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.**000/2020** prin care au fost anulate obligații de plată accesorii în sumă totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **000 lei** dobânzi aferente impozitului pe profit;

- **000 lei** dobânzi aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **000 lei** dobânzi aferente contribuției asiguratorii pentru muncă;
- **000 lei** penalități de întârziere aferente contribuției asiguratorii pentru muncă.
- **000 lei** penalități de nedeclarare a obligațiilor fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Decizia de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.**000/2020**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y1**, s-au anulat obligații de plată accesorii stabilite în sarcina **X**, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu deține competența materială de soluționare a acesteia, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform Anexei nr.9 la OPANAF nr.2100/2020 pentru aprobarea Procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii, Formularul *“DECIZIE de anulare a obligațiilor de plată accesorii”* reprezintă actul administrativ emis de organele fiscale, în aplicarea procedurii de anulare a obligațiilor de plată accesorii.

Totodată, pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și

pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare organului fiscal emitent, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X împotriva:

- **Deciziei de impunere nr.000/2020** emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei**.

- **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y1**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** dobânzi;
- **000 lei** penalități de întârziere.

- **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y1**, respectiv pentru suma de **000 lei**, reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.**000/2020**.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de anulare a obligațiilor de plată accesorii nr.**000/2020** și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y1**, în calitate de organ emitent al deciziei de anulare contestate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL